

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti

Internal Accounting in a Selected Company

Student:

Bc. Sabina Kubesová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Sabina Kubesová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti**
Internal Accounting in a Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví
 3. Kalkulační systém
 4. Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně a přílohu č. 1 danou mi k dispozici jsem samostatně zpracovala, a že všechny použité zdroje (včetně internetových) jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Ostravě dne 27. 4. 2012

Podpis.....*Sabina Kubcová*.....

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví	7
2.1	Vznik manažerské účetnictví	7
2.2	Charakteristika manažerského účetnictví	8
2.2.1	Funkce manažerského účetnictví	8
2.2.2	Struktura manažerského účetnictví	10
2.3	Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví.....	15
2.4	Úkoly vnitropodnikového účetnictví.....	16
2.5	Formy vedení vnitropodnikového účetnictví.....	16
2.5.1	Jednookruhová účetní soustava.....	17
2.5.2	Dvouokruhová účetní soustava	18
2.5.3	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.....	20
2.6	Typy vedení vnitropodnikového účetnictví	20
2.6.1	Výkonově orientované účetnictví.....	21
2.6.2	Odpovědnostně orientované účetnictví	26
2.7	Vnitropodniková cena	30
2.8	Náklady.....	32
2.8.1	Klasifikace nákladů.....	34
2.9	Výkony.....	40
3	Kalkulační systém	41
3.1	Vymezení základních kalkulačních pojmů	41
3.1.1	Předmět kalkulací.....	42
3.1.2	Přiřazování nákladů předmětu kalkulace.....	42
3.1.3	Struktura nákladů	45
3.2	Typy kalkulací	49

3.2.1	Předběžné kalkulace	51
3.2.2	Výsledné kalkulace.....	53
3.3	Metody kalkulace	54
3.3.1	Kalkulace dělením prostá	54
3.3.2	Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	55
3.3.3	Kalkulace dělením stupňovitá.....	56
3.3.4	Kalkulace přírážková	56
3.3.5	Kalkulace ve sdružené výrobě.....	58
3.3.6	Kalkulace rozdílové	59
4	Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti	60
4.1	Představení společnosti.....	60
4.2	Organizační struktura společnosti.....	61
4.3	Účetnictví společnosti	62
4.3.1	Srovnání nákladů v rámci středisek.....	67
4.4	Kalkulace společnosti	71
4.5	Zhodnocení VPÚ a kalkulací ve vybrané společnosti	75
5	Závěr	77
	Použitá literatura:.....	79
	Seznam zkratk:.....	81
	Seznam tabulek, obrázků, grafů a vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Manažerské, resp. vnitropodnikové účetnictví se neustále vyvíjí. V současnosti jsou na manažery společností kladeny stále větší nároky. Aby mohli činit důležitá a správná rozhodnutí je potřeba mít k dispozici kvalitní informace nejen o podniku jako takovém a vnějším okolí, ale zejména o jeho vnitřním prostředí. Informace o vnitřních ekonomických vztazích poskytuje vnitropodnikové účetnictví. A právě bez vnitropodnikového účetnictví nelze společnost efektivně řídit. Obzvláště v dnešní době, kdy prochází ekonomika hospodářskou krizí, jsou tyto informace velmi cenné.

Tématem mé diplomové práce je „Vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti“. Jejím cílem je obecně vymezit vnitropodnikové účetnictví, kalkulace a přiblížit vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti. Zjistit, zda je vedení vnitropodnikového účetnictví pro danou společnost dostačující a případně navrhnout změny v jeho vedení. Metody, které byly použity v této práci, vycházejí z uvedeného cíle. Základním východiskem diplomové práce je teoretické vymezení základních pojmů.

Teoretická část práce je rozdělena na dvě části. V první části se věnuji charakteristice manažerského a vnitropodnikového účetnictví, úkolům, formám a typům vnitropodnikového účetnictví a vnitropodnikové ceně. Dále se zabývám náklady a jejich členěním a výkony podniku. V druhé části jsem se zaměřila na vymezení základních kalkulačních pojmů jako je předmět kalkulace, alokace nákladů a struktura nákladů, na jednotlivé typy a metody kalkulací. V této části jsem použila metodu postupu, která vychází ze zkoumání nejprve jednoduchých kategorií až k jejich stále složitějšímu určení a k jejich vzájemným vztahům.

V praktické části řeším vedení vnitropodnikového účetnictví a kalkulace ve vybrané společnosti, v mém případě ve společnosti KOMAS, spol. s r. o. Pro zpracování praktické části jsem využila teoretické poznatky, které jsem následně aplikovala v praktické části. Ve čtvrté kapitole jsem tedy použila metodu praktické aplikace. Získané poznatky jsou shrnuty pomocí metody syntézy a vědeckého vysvětlení.

Další použitou metodou v této práci je metoda komparace, která byla použita pro porovnání návrhů koncepce vnitropodnikového účetnictví pro jednotlivé typy výroby. Teoretická a kritická analýza je východiskem pro vymezení dané problematiky, nalezení řešení a specifikace případných nedostatků.

Přímá citace nebo převzatá schémata z odborné literatury jsou v práci označena pomocí poznámky pod čarou s uvedením jména autora a zdroje čerpání.

Vlastní názory, návrhy, zhodnocení a dílčí závěry, které považuji za podstatné, jsou v práci psány zvýrazněnou kurzívou.

2 Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví

2.1 Vznik manažerské účetnictví

Účetnictví, stejně jako mnoho dalších disciplín, se neustále vyvíjí. První snahy o manažerské účetnictví se objevili na konci 19. století během 2. průmyslové revoluce v USA. Důvodem vzniku byly nedostačující vypovídací schopnosti finančního účetnictví, které se orientuje na minulost a slouží zejména externím uživatelům.

Vývoj manažerského účetnictví měl tři fáze. V první fázi se jednalo o jednoduchou verzi vnitropodnikového účetnictví. Šlo o hodnocení nákladů, výnosů a zisku jednotlivých produktů a sledování nákladovosti a ziskovosti na celkovém objemu produkce.

Druhá fáze by se dala charakterizovat potřebou kontroly a efektivním operativním řízením výroby s převedením odpovědnosti na pracovníky a manažery nižšího stupně. Tuto fázi můžeme označit jako odpovědnostně orientované účetnictví.

Poslední třetí fáze se zabírala potřebou informovanosti pro manažerská rozhodnutí, a to nejprve na úrovni operativní a taktické, později i na úrovni strategického řízení. [15]

V dnešní době existují dva základní směry manažerského účetnictví. První, tzv. americké pojetí manažerského účetnictví, je v podstatě samostatná část podnikového účetnictví poskytující informace pro řízení podniku. Toto pojetí se skládá z vnitropodnikového účetnictví, z nákladového a finančního plánování a jejich informace jsou určeny pro řešení mnoha rozhodovacích úloh. K tomuto směru se přiklání i účetnictví České republiky.

Ve druhém směru autoři německy mluvících zemí přísně oddělují oblast vnitropodnikového účetnictví a oblast controllingu. [9]

Hlavní příčiny vzniku manažerského účetnictví:

- vývoj technologických faktorů,

- vývoj organizačních faktorů,
- a dalších faktorů.

2.2 Charakteristika manažerského účetnictví

Hlavními úkoly manažerského účetnictví je zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací pro řídicí pracovníky, manažery. Slouží jim k ovlivňování základních faktorů ekonomického vývoje podniku, k podporování jeho výkonnosti a zlepšování finanční pozice.

Manažerské účetnictví, na rozdíl o účetnictví finančního, se dívá více do budoucnosti. Snaží se aktivně ovlivnit správnými rozhodnutími, na základě různých analýz, odhadů a prognóz, nejen budoucí výsledky hospodaření, ale i postavení podniku na trhu. [3]

Finanční účetnictví se řídí obecně uznávanými účetními zásadami a principy neboť je určeno zejména pro externí uživatele. Informace získané z manažerského účetnictví slouží pouze interním pracovníkům a jsou důvěrné. Potřeby manažerů se liší podnik od podniku, proto nemusí používat obecně uznávané předpisy a mohou si je přizpůsobit svým vlastním potřebám a požadavkům.

Finanční účetnictví poskytuje informace o podniku jako celku. Sleduje stav majetku a závazků, nákladů a výnosů a výsledek hospodaření. Veškeré tyto údaje jsou zveřejněny v roční účetní závěrce, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty přehled o peněžních tocích, přehled o změně vlastního kapitálu a přílohy, které jsou součástí účetní závěrky. Manažerům ovšem tyto data nepostačují. Pro správné řízení potřebují detailnější informace o nákladech a výnosech na konkrétní produkt, o nákladech členěných podle místa vzniku nebo podle odpovědnosti jejich vzniku. [9]

2.2.1 Funkce manažerského účetnictví

Nejvýznamnější funkcí manažerského účetnictví je plně a systematicky vést náklady spadající do daného zúčtovacího období. Kromě této nejdůležitější funkce plní ještě mnoho dalších funkcí:

- informační,
- zajišťovací,

- normované,
- kontrolní,
- analytické.

Informační funkce

Tradičním úkolem manažerského účetnictví, který má dokumentačně technický zúčtovací ráz, je kvantitativně evidovat náklady a následně je ocenit. Dále je nezbytným informačním a řídicím nástrojem globálního dění podniku. Soustřeďuje se na informační potřeby řídicích pracovníků, jejichž cíle vytyčují využití příslušného stylu evidence. Do popředí vstupují, vedle kontrolních informací, otázky optimalizace hospodárnosti s ohledem na splnění stanoveného plánu. [11]

Zajišťovací funkce

Důležitými veličinami pro vedení podniku, které představují základ pro analýzu a rozhodování, je stanovení vlastních celkových nákladů, nákladů na skupinu výrobků a výrobek, vytvoření ceny, plánování využití kapacity a určení předpokládaného výsledku. Přesná znalost obratu a provozního výsledku za zúčtovací období, provozního výsledku na skupinu výrobků a výrobek, zjištění ceny a vlastních nákladů celkově a za výrobek poskytují informace o výsledku hospodaření podniku. Rozsah, složení a vývoj vlastních druhů nákladů jsou významné ve srovnání s ostatními podniky. Vedení poskytují vysvětlení nákladové hospodárnosti vlastního podniku. K určení pozice na trhu slouží průzkum, protože silné a slabé stránky se projeví až po analýze struktury nákladů a výkonů. [11]

Normované funkce

Srovnání současného objemu nákladů s náklady vynaloženými v minulosti představuje vývoj nákladů s ohledem na vývoj v budoucnosti. Běžné hodnoty představují snahu stanovit průměr na základě srovnávaných údajů probíhajícího účetního období. Tyto informace zakládají se na skutečných hodnotách v minulosti jsou ukazatele pro budoucnost. Pro stanovování budoucí plánované hodnoty je důležité vzít v úvahu nejen historický vývoj běžných nákladů, ale zároveň i prognózy a předpokládané hodnoty. Veškeré tyto data v sobě ukrývají mnoho informací, které mohou mít velký význam pro určení plánované hodnoty. [11]

Kontrolní funkce

Jedná se o neustálé srovnávání skutečných a požadovaných hodnot ze dvou hledisek, z hlediska hospodárnosti (výnos s ohledem na použité množství) a z hlediska produktivity (technicky kvalitativní výnosnost). První odhady poskytuje porovnání skutečně vynaložených nákladů s náklady z dřívějších účetních období. Jestliže budeme porovnávat skutečné a běžné náklady zjistíme, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje nákladů. Pokud porovnáme skutečné náklady s plánovanými, potom odchylka vypovídá o tom, zda byly zohledněny skutečné náklady očekávaného vývoje se zřetelem na vytiženost kapacity a na náklady produktu. [11]

Analytické funkce

Z časového hlediska je různé zkoumání nákladů děláno s ohledem na funkce podniku a na jednotlivé nákladové druhy. Vedoucí např. výroby dílů pro auto průmysl si tak může zjistit, jaké měl stanovené náklady na konkrétní měsíc, jaké byly skutečné náklady a jaké odchylky ať už v peněžním vyjádření nebo v procentech jsou uváděny u jednotlivých nákladových druhů. Úkolem vedení je analýza příčin nadměrné a nižší spotřeby a v přijetí nezbytných organizačních opatření. Význam kontroly a analýzy nákladů v době investičně náročných výrobních systému s rozdílným výrobním programem roste. [11]

2.2.2 Struktura manažerského účetnictví

Základní strukturu manažerského účetnictví tvoří:

- vnitropodnikové účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulace.

Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví, v některých odborných literaturách označováno jako nákladové účetnictví, je důležitý prostředek pro ekonomické řízení podniku. Sleduje a poskytuje informace o nákladech na výrobky či služby, o hospodaření jednotlivých vnitropodnikových středisek, a to s ohledem na odpovědnost za náklady

a výkony. Dále také porovnává skutečně vynaložené náklady s předem stanovenými a vzniklý rozdíl analyzuje.

Vnitropodnikové účetnictví do jisté míry upravují České účetní standardy pro podnikatele, a to standard č. 001, Účty a zásady účtování na účtech, bod 2.5.

Účetní jednotka si sama zvolí formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví. Nesmí přitom zapomenout zajistit pro finanční účetnictví potřebné podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. [19]

Účetní jednotky, které vedou vnitropodnikové účetnictví, dodržují tradiční prvky účetní metody:

- soustavu účtů,
- podvojnost a souvztažnost,
- oceňování,
- dokladovost,
- inventarizaci aktiv a závazků, atd. [2]

Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat několika způsoby:

- pomocí analytické evidence finančního účetnictví, v rámci tzv. jednookruhové účetní soustavy, nebo
- v samostatném účetním okruhu s použitím účtových tříd 8 a 9, nazývané dvouokruhovou účetní soustavou, nebo
- kombinací dvou předešlých způsobů.

Rozpočetnictví

Rozpočetnictví navazuje na věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů a je nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Jeho hlavním úkolem je sestavování rozpočtů a jejich následné vyhodnocování, splnění nebo překročení plánů. V rámci rozpočtu se podnik snaží stanovit budoucí náklady a výnosy,

hospodářský výsledek, příjmy a výdaje, které budou plynout z krátkodobých a dlouhodobých cílů.

Rozpočtování je nástrojem pro:

- ukládání úkolů útvarům a zaměřuje se na hospodárnost při jejich plnění,
- krátkodobé intervalové řízení,
- řízení hodnotové stránky reprodukčního procesu.

Podnikový rozpočet v sobě zahrnuje rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků. Lze jej charakterizovat čtyřmi hlavními body:

- hodnoty jsou vyjádřené v peněžních jednotkách,
- podle stanovených kritérií určuje plán s rozdílným stupněm závaznosti,
- váže se ke konkrétnímu časovému období,
- nevychází vždy z přesně stanovených veličin. [17]

V oblasti rozpočetnictví se častou používá pojem norma a limit. Normou se rozumí směrná veličina spotřeby materiálu, práce, atd., která je nejdříve vyjádřená v naturálních jednotkách a poté i v peněžních jednotkách. Limit se dělí na limit nákladů a limit výnosů. Limit nákladů představuje horní hranici nákladů, jak hodnotově tak i naturálně vyjádřenou. Limit výnosů naopak představuje dolní hranici výnosů.

Jestliže má rozpočtování plnit svůj význam, je potřeba, aby byly všechny rozpočty kontrolovány. Nejčastěji se používají čtyři způsoby kontroly vnitropodnikových rozpočtů:

- srovnávání skutečnosti s absolutním rozpočtem,
- srovnávání skutečnosti s přepočteným rozpočtem na skutečný objem činností,
- srovnávání skutečnosti s variantním rozpočtem,
- zajišťování kontroly jednicových nákladů podle způsobu kalkulace standardních nákladů. [17]

Obvykle se kontrola zaobírá relativně většími rozdíly, u kterých je nutné vysvětlit příčinu vzniku a stanovit odpovědnost. Nejvíce problematickou částí je kontrola rozpočtu režijních nákladů. Oproti tomu poměrně snadno lze kontrolovat rozpočet výdajů pomocí stanovených limitů.

„Obecně můžeme rozpočty členit podle různých kritérií následujícím způsobem:

- 1) podle období, na které se sestavují na:
 - dlouhodobé rozpočty (strategické)
 - krátkodobé rozpočty (taktické)
- 2) podle stupně řízení, za který se sestavují, na:
 - základní
 - souhrnné
- 3) podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů na:
 - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy
 - rozpočty zachycující část nákladů a výnosů
- 4) podle počtu variant plánu na:
 - pevné
 - variantní.“¹

Rozpočtování se rozumí soubor činností, na základně kterých jsou vytvořeny roční plány. Výsledkem rozpočtovacího procesu je vytvoření soustavy vzájemně provázaných rozpočtů. Rozpočtovací proces zahrnuje čtyři fáze: přípravu rozpočtů, tvorbu rozpočtů, kontrolu plnění a průběhu rozpočtů a identifikaci odchylek, poslední fázi je odstranění odchylek. [17]

Kalkulace

Kalkulací se rozumí výpočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřený výkon (výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je potřeba s produkcí výkonu uskutečnit a na podnikovou investici). [2]

¹ POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 158 s. ISBN 978-80-7318-702-6, s. 121 - 122.

Podle potřeby podniku můžeme kalkulace dále dělit na dílčí části výrobku, práce, služby, činnosti nebo také slučovat do větších podnikových celku nebo do investičních akcí.

V rámci kalkulací lze vyjádřit vztah mezi výkony podniku a náklady, které k těmto výkonům vznikají.

„Pojem kalkulace je používán ve třech základních významech:

- jako činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen;
- jako výsledek činnosti;
- jako vydělitelná část informačního systému podniku; v tomto případě se o kalkulaci hovoří již ne jako o izolovaném propočtu hodnotových veličin na jednotku výkonu, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro různé účely.“²

Základní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací jsou v níže uvedené v tabulce.

Tab. 2.1.: Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací³

Rozpočet	Kalkulace
- vypočítává se pro určité období	- vypočítává se pro určitý počet výrobků
- je zaměřen na náklady a výnosy	- je zaměřena na náklady
- u nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní	- u nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku
- týká se vnitropodnikového útvaru	- týká se výkonů (výrobků, služeb)
- je podrobnější v režijních nákladech	- režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevypovídá, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

² POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 158 s. ISBN 978-80-7318-702-6, s. 49.

³ SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4, s. 121.

Vnitropodnikovým účetnictvím se blíže zabývám v následujících kapitolách. Kalkulací je věnována celá 3. kapitola této práce.

2.3 Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Obsahy vnitropodnikového a manažerského účetnictví se mezi sebou liší. Odlišnosti jednotlivých druhů účetnictví jsou, pro lepší přehlednost, uvedeny níže v tabulce.

Tab. 2.2.: Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví [3]

Manažerské účetnictví <i>(systém účetních informací pro řízení a rozhodování)</i>	
Vnitropodnikové účetnictví <i>(účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)</i>	Manažerské účetnictví <i>(účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)</i>
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické <i>(plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)</i>	Informace pro variantní rozhodování <i>(při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)</i>
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Řízení zejména hospodárnosti Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení zejména účinnosti a efektivnosti Informace pro zásadní změny činnosti <i>(strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)</i>
Podnikové rozpočty – rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

2.4 Úkoly vnitropodnikového účetnictví

Mezi hlavní úkoly vnitropodnikového může zařadit, jak už bylo zmíněno v kapitole 2.2.1, zajištění průkazných podkladů pro finanční účetnictví:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.
(ČÚS č. 001, bod 2.5)

Dalšími úkoly VPN je:

- zabezpečení podkladů ke kontrole vnitropodnikových útvarů (středisek) za kratší časové období, než které stanovuje zákon o účetnictví, nejčastěji za měsíc či čtvrtletí,
- porovnávání skutečně vynaložených nákladů s rozpočtovými (předem stanovenými) náklady,
- vyhodnocování a analýza rozdílů zjištěných mezi výslednou kalkulací a kalkulací předběžnou,
- poskytování potřebných informací pro správné vnitropodnikové řízení.

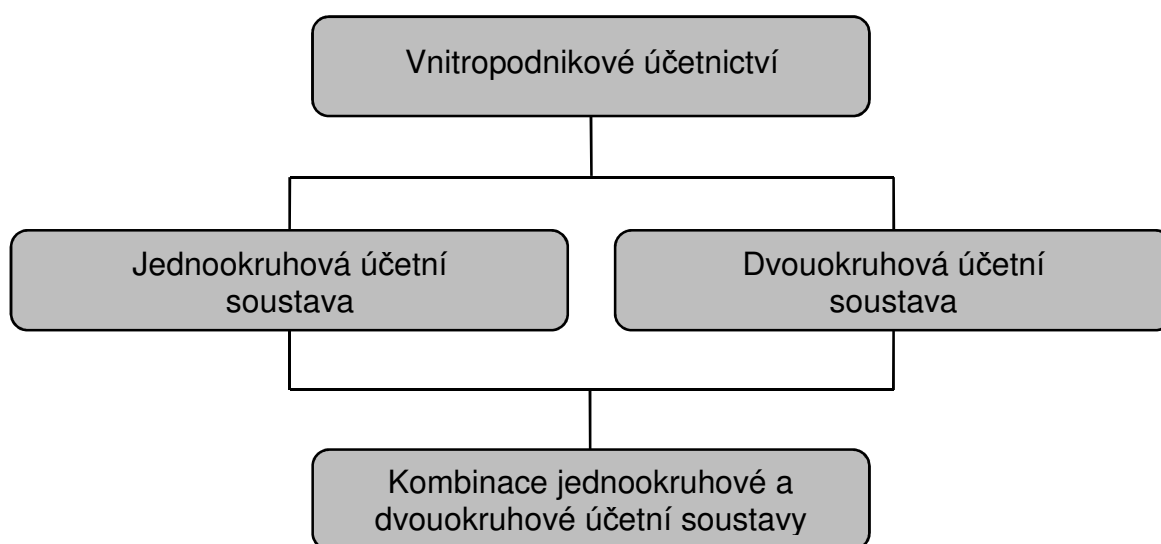
2.5 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

Na základě různých požadavků uživatelů účetních informací, ať už finančního nebo vnitropodnikového účetnictví, je vyžadováno rozdílné pojetí a členění hlavních hodnotových kategorií (nákladů a výnosů, zisku či ztráty, příjmů a výdajů, aktiv a závazků). Jejich požadavky ovlivňují konkrétní obsah, formu a časovou orientaci informací. Jak zpracovávat účetní informace, aby byly splněny jednotlivé požadavky uživatelů, je v dnešní době součástí disciplíny zaměřující se na tvorbu komplexních ekonomických informačních systémů.

Organizace vztahu finančního a vnitropodnikového účetnictví může mít formu dvou respektive tří přístupů, které se označují jako jednookruhová účetní soustava, dvouokruhová účetní soustava nebo kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy. [2]

Jakou formu přístupu vnitropodnikového účetnictví si vedení zvolí, závisí zcela na jeho rozhodnutí. Za předpokladu, že v dnešní době se už účetnictví nevede ručně, ale pomocí počítačového softwaru, mělo by vedení vzít v úvahu své softwarové vybavení a případné možnosti jeho modernizace. [1]

Obr. 2.1.: Formy vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování

2.5.1 Jednookruhová účetní soustava

V jednookruhové účetní soustavě se běžné náklady a výnosy evidují podle hospodářských středisek v rámci analytických účtů nebo analytické evidence finančního účetnictví. Používá se tedy jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který umožňuje získávat potřebné informace dle požadavků uživatelů. Pro fungování jednookruhové účetní soustavy je potřeba vytvoření systematické analytické evidence, jak z pohledu věcné náplně účtů, tak z pohledu jednotlivých podnikových středisek a výkonů. [2, 12]

Kromě analytických účtů, které se přiřazují k syntetickým účtům, se účtová osnova doplňuje o další účty, které se v běžném finančním účetnictví nepoužívají. Tyto účty se využívají především k zobrazování vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi jednotlivými útvary, tzv. interních (druhotných) nákladů a výnosů. Vnitropodnikové převody se zapisují vždy podvojným zápisem pomocí účtů zařazených v účtových skupinách 59 a 69, obvykle se jedná o účty 599 a 699, které

se v analytické evidenci člení podle hospodářských středisek daného podniku. Výsledkem vztahu těchto účtů je nulové saldo, stejně tak je i nulový vliv na hospodářský výsledek účetní jednotky. [2, 12]

Obr. 2.2.: Jednookruhová účetní soustava⁴



Jednookruhová účetní soustava se doporučuje použít v případě, že je zřejmé, že požadavky na vnitropodnikové účetnictví budou splněny pouhým podrobnějším sledováním informací za podnik jako celek. Samozřejmě je důležité zvážit obtížnost oddělení informací pro obě skupiny uživatelů. [12]

2.5.2 Dvouokruhová účetní soustava

Jak už název napovídá, v dvouokruhové účetní soustavě existují dva relativně oddělené okruhy, pro finanční a pro vnitropodnikové účetnictví. Finanční účetnictví splňuje především požadavky externích uživatelů, naproti tomu vnitropodnikové účetnictví slouží vedení podniku a je důvěrné a tajné.

K účtování ve druhém okruhu této formy vnitropodnikového účetnictví se používají volné účtové třídy účtové osnovy, a to účtová třída 8 a 9. Členění na účtové skupiny, syntetické účty a obsahovou náplň těchto účtů si zvolí účetní jednotka sama. O zvolené účty potom rozšíří svůj účtový rozvrh. [12]

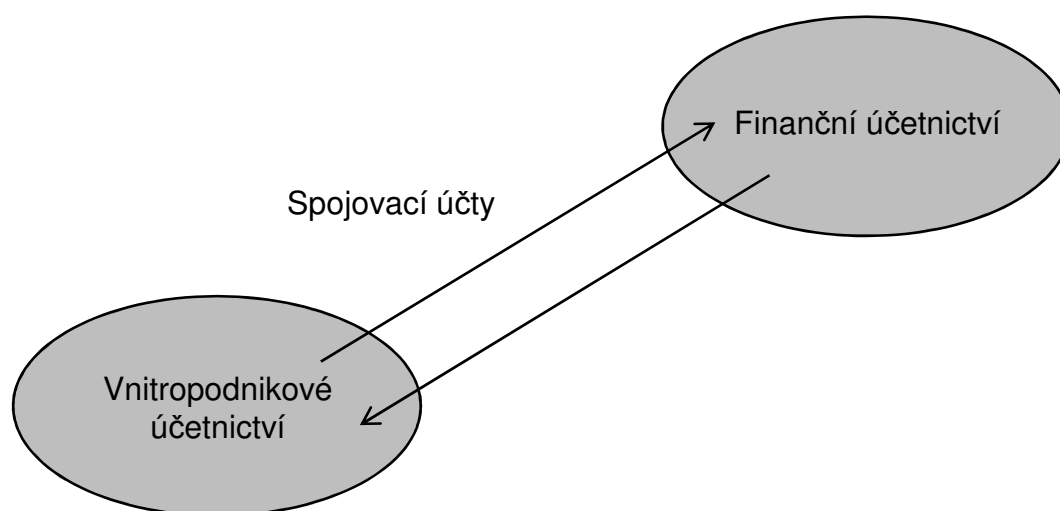
⁴ FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4, s. 82.

K vzájemnému propojení obou účetních okruhů se využívají tzv. spojovací účty. Slouží k zaznamenávání účetní informace, která vstupuje z finančního účetnictví do vnitropodnikového a naopak. Jejich nejdůležitější funkcí je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví (podvornost, souvztažnost). K zajištění kontroly přebíraných účetních případů se používají hlavně tyto spojovací účty:

- spojovací účet nákladů (SÚN),
- spojovací účet výnosů (SÚV),
- spojovací účet zásob (SÚZ). [12]

Pokud dochází k odlišnému zobrazení hospodářských transakcí v jednotlivých okruzích účetních informací, využívají se účty rozdílů. Zaznamenávají a kvantifikují rozdíly ve způsobu zobrazení konkrétních případů. K analýze hospodářského výsledku zjištěného z finančního účetnictví, poskytují velmi důležité informace pro vrcholné vedení. Účty rozdílů tedy zvyšují informovanost vrcholného vedení. Na základě znalosti příčin a podstaty vzniku rozdílů může včas reagovat na měnící se ekonomické podmínky a přijmout adekvátní opatření. Informace z těchto účtů by neměly být k dispozici na nižších úrovních vnitropodnikového řízení, ale pouze vrcholnému vedení. [2]

Obr. 2.3.: Dvouokruhá účetní soustava⁵



⁵ FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4, s. 79.

Dvouokruhovou účetní soustavu je vhodnější použít v případě, kdy se významně liší požadavky externích a interních uživatelů účetních informací, např. v odlišném vymezení nebo ocenění aktiv a závazků. [2]

2.5.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

Protože jednookruhová i dvouokruhová účetní soustava má své nedostatky, dochází k jejich eliminaci pomocí kombinace obou účetních soustav. Je to to sice specifický, ale poměrně častý jev. V určitých oblastech postačuje vedení podniku standardní finanční účetnictví s analytickou evidencí. Pro ekonomické vztahy, které vyžadují podrobnější informace, zavádí zvláštní účetní okruh.

Jestliže mají externí a interní uživatelé účetních informací zásadně odlišné požadavky na jejich vypovídající schopnost, je vhodné vytvořit druhý účetní okruh, ve kterém se budou evidovat informace sloužící vedení podniku. Naopak v případě, že požadavky interních uživatelů budou splněny pouhým podrobnějším vedením finančního účetnictví, postačuje vést jednookruhovou účetní soustavu. Pokud vedení podniku potřebuje podrobnější informace pouze v určité oblasti, je vhodné použít kombinaci jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy s tím, že ve druhém okruhu se budou vést pouze ty ekonomické vztahy, u kterých jsou detailnější informace požadovány.

2.6 Typy vedení vnitropodnikového účetnictví

Ve vnitropodnikovém účetnictví se nesledují pouze konečné výkony, nýbrž celý proces přeměny nákladů ve finální výkony, kterým prochází. Proces protínají dvě základní linie, které je potřeba vést:

- linie výkonová, která je orientována na zjištění vztahu nákladů ke konkrétním výkonům (výrobkům, práci službám, k dílčím výkonům, aktivitám a činnostem),
- linie útvarová neboli odpovědnostní sleduje, ve kterém odpovědnostním vnitropodnikovém útvaru náklad vznikl, případně, který útvar je odpovědný za jeho vznik. [8]

2.6.1 Výkonově orientované účetnictví

Hlavním cílem ve výkonově orientovaném účetnictví je zjišťování a kontrolování nákladů ve vztahu k podnikovým výkonům (vyráběným výrobkům, poskytovaným službám, práci, k jednotlivým činnostem výrobního procesu).

V tomto systému se primárně sleduje výsledná kalkulace sestavena na základě skutečně vynaložených nákladů na prováděné výkony, které se porovnávají s plánovanou kalkulací. Výsledkem pak může být buď úspora, nebo překročení předem stanovených nákladů. Tyto rozdíly se obvykle nazývají odchylky. [12]

Skutečné řešení výkonově orientovaného účetnictví ovlivňují podmínky, za nichž probíhá podnikatelský proces. Tyto podmínky určuje obzvlášť:

- charakter podnikatelského procesu a z něho odvozený typ finálního výkonů,
- členitost podnikatelského procesu,
- organizace dávkování výkonů,
- délka podnikatelské cyklu,
- tzv. sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. [8]

Charakter podnikatelského procesu

Charakter podnikatelského procesu rozlišuje dva hlavní typy výroby, výrobu organickou a výrobu heterogenní.

V organické výrobě, někdy také označovaná jako procesní výroba, se postupně přeměňují vstupní suroviny a materiál ve výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi vstupních zdrojů. Jako příklad lze uvést textilní a kožedělnou výrobu, výrobu skla a porcelánu, výrobu nápojů, zemědělskou výrobu a většinu potravinářské výroby. Výsledné výkony organické výroby jsou homogenní. Typickou vlastností pro tyto výrobky je mechanická nedělitelnost na jednotlivé části.

Při heterogenní výrobě dochází k mechanickému spojování samostatných dílů, přičemž tyto díly lze kdykoliv ve finálním výrobku vyměnit. Typické jsou, pro tento typ výroby, veškeré strojírenské montážní technologie (výroba kol, aut, tramvají, železničních vagónů), výroba spotřební elektroniky, ale také výroba dveří a

oken. Výsledkem heterogenní výroby, na rozdíl od organické, jsou různorodé výkony, které se dají rozložit na dílčí části. [8]

Členitost podnikatelského procesu

Jednoduché výroby probíhají v jedné nebo více na sebe navazujících fázích a tvoří tak technologicky uzavřený celek. Výroba se povětšinou vztahuje ke konkrétnímu pracovišti a není vhodné ji dále členit. Jedná se tedy o tzv. nečlenitou výrobu.

Existují také případy, kdy je členění výrobního procesu na dvě nebo více částí nezbytné. Rozlišování těchto úseků vyplývá z následujících faktorů:

- průběh výrobního procesu je postupný, místně a časově oddělený, např. sběr vinných hroznů, lisování, zrání vína a stáčení),
- zpracovávání různého množství surovin a vznik nedokončené výroby, kterou je potřeba evidovat,
- produkce každého úseku je kvalitativně odlišná a jejich produkty mohou vstupovat do většího počtu navazujících úseku jako polotovary, příkladem je příze, která může být použita jako polotovar pro různé tkaniny. [8]

Organizace dávkování výkonů

V rámci organizace dávkování výkonů rozlišujeme hromadnou, sériovou a kusovou výrobu.

V hromadné výrobě se sledují a vyhodnocují vytvořené výkony zejména k pevně vymezenému časovému intervalu, obvykle k objemu výroby za směnu, den, měsíc, rok). Samotné skutečně vyrobené množství se přitom zjišťuje až následně, po skončení zvoleného období. Konečný spotřebitel těchto výkonů zpravidla je neznámý.

Při sériové výrobě je předem stanovené množství, které se bude vyrábět. Ekonomické parametry série se vyhodnocují až po jejím dokončení, nikoliv za časový interval.

Za kusovou výrobu se považuje výroba jednotlivých, kvalitativně odlišných výkonů pro konkrétní spotřebitele podle jejich specifických požadavků. Takovou typickou výrobou je výroba pro těžké strojírenství (např. stavba lodí, turbín) a strojírenství. Za kusovou výrobu se také považuje výroba většího množství výrobků pro konkrétního zákazníka, dobrým příkladem je výroba tramvajových souprav pro dopravní podnik. [8]

Délka podnikatelského cyklu

Délka podnikatelského cyklu se zpravidla považuje za hlavní parametr pro nutnost hodnotového sledování nedokončené výroby. Podle podnikatelského cyklu se rozlišují tři procesy:

- proces s tak rychlým oběhem pracovního kapitálu, že hodnotové sledování nedokončené výroby není důležité,
 - proces s poměrně rychlým oběhem kapitálu a stabilní nedokončenou výrobou, která je dána délkou výrobního cyklu a kapacitou výrobního zařízení.
 - proces s delším výrobním cyklem, než je hodnotící interval, vyžaduje běžné sledování nákladů k postupně vznikající nedokončené výrobě.
- [8]

Sdruženost vzniku výkonů

O sdružené výrobě hovoříme, když se ze vstupních surovin a materiálů vyrábějí alespoň dva výrobky. Ze zpracovávaných surovin vzniká kromě hlavního i vedlejší produkt, který ovšem není hlavním cílem činnosti, ale nutně vzniká při výrobě. Výrobce přitom má jen omezenou možnost ovlivnit poměr výstupů. Sdružená výroba je charakteristická pro zemědělství a chemický průmysl. [8]

Vedle sdružené výroby existuje i nesdružená výroba. Do nesdružené výroby se řadí čtyři modely výroby:

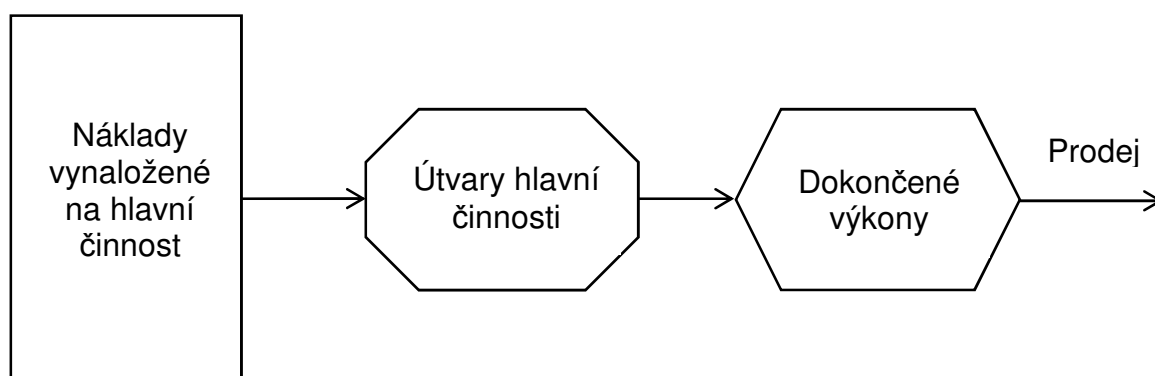
- prostá metoda,
- fázová metoda,
- stupňová metoda,

- zakázková metoda.

Prostá metoda

Příkladem prosté metody je hromadná, jednoduchá, stejnorodá opakovaná výroba, ve které se vyrábí pouze jeden druh nebo několik málo podobných druhů výkonů a která probíhá v nečlenitém výrobním procesu. [5]

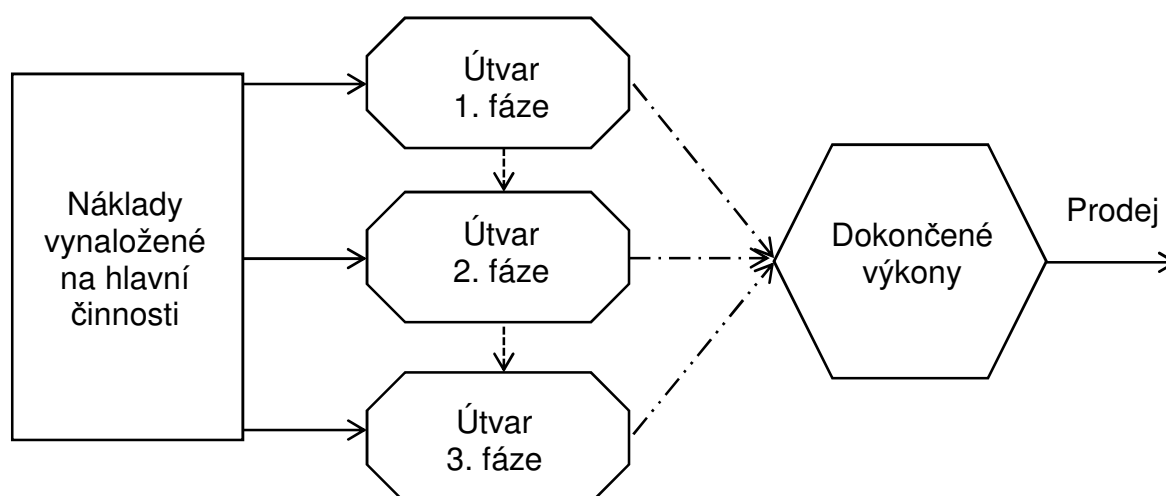
Obr. 2.4.: Prostá metoda⁶



Fázová metoda

O fázové výrobě hovoříme jako o hromadné výrobě jednoho nebo několika málo stejnorodých výrobků, kdy vstupní suroviny a materiál prochází během výroby členitým technologickým procesem, který je rozdělený do fází. [5]

Obr. 2.5.: Fázová výroba [8]



⁶ KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8, s. 221.

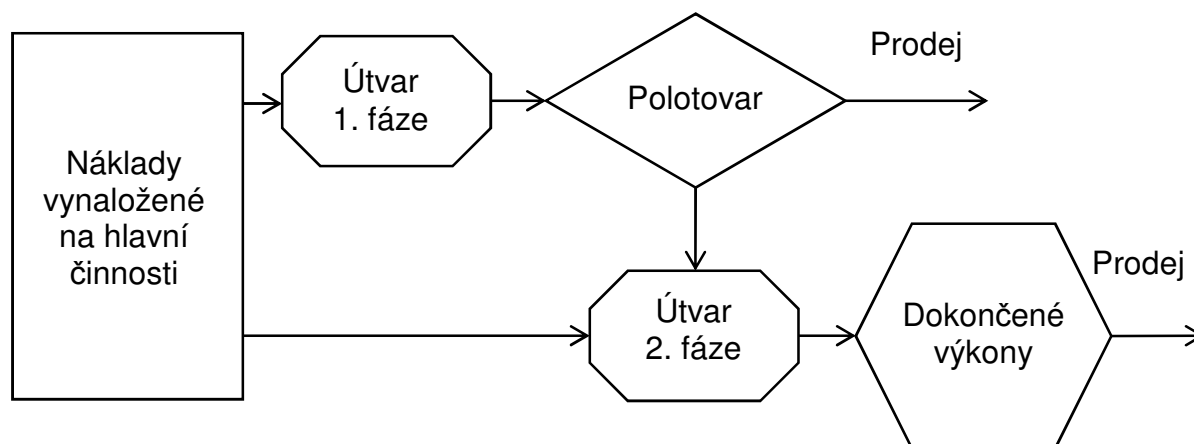
Vysvětlivky:

- tok naturálních i hodnotových veličin
- tok pouze naturálních veličin
- · - · - · → tok pouze hodnotových veličin
- · - · - · → tok dokončených výkonů a hodnotových veličin závěrečné fáze

Stupňová metoda

Se stupňovou metodou se setkáváme zejména ve zpracovatelském průmyslu. Jedná se o výrobu se dvěma či více samostatnými technologicky oddělenými úseky (výrobními stupni), během níž se suroviny a materiál postupně přeměňují. Výsledkem jednotlivých úseků je kvalitativně různorodá produkce (polotovary či dokončené výrobky). Polotovary může být předmětem dalšího zpracovávání nebo předmětem prodeje. [5]

Obr. 2.6.: Stupňová výroba⁷

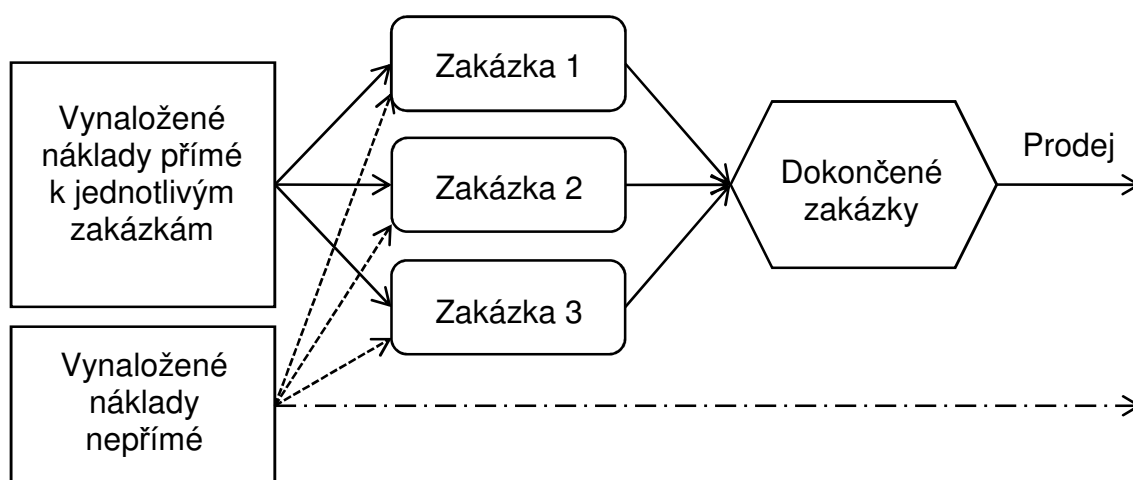


Zakázková metoda

Zakázková výroba má své uplatnění zejména v podnicích s heterogenní výrobou, kde se vyrábí individuální, kvalitativně odlišné výrobky podle individuálních objednávek zákazníků, tzv. zakázek. Přímé náklady se při jejich vzniku alokují k jednotlivým zakázkám. Nepřímé náklady se evidují na účtech režie a o jejich alokaci je rozhodnuto později podle řešené rozhodovací úlohy. [8]

⁷ KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8, s. 222.

Obr. 2.7.: Zakázková výroba [8]



Vysvětlivky:

- > varianta, kdy se nepřímé náklady alokují mezi jednotlivé zakázky
- · - · - · > varianta, kdy se nepřímé náklady nealokují mezi jednotlivé zakázky

2.6.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Rozvoj odpovědnostně orientovaného účetnictví spadá do 1. poloviny 20. století. Hlavními příčinami byly rostoucí požadavky na výkonnost podniku, na podrobnější přípravu podnikatelského procesu a koordinaci jednotlivých činností ve vnitřních strukturách podniku.

Základním cílem odpovědnostního účetnictví je dosažení dlouhodobého stavu, kdy každý útvar a pracovník svým jednáním přispívá k plnění strategických cílů podniku jako celku.

Podstatou takto vedeného účetnictví je rozdělení činnosti podniku do základních prvků (středisek, útvarů, týmů či samostatných pracovišť). Osoby vykonávající tuto činnost ji ovlivňují a jsou za ni zodpovědné.

Celistvé a transparentní vymezení struktury podniku a vyřešení otázky rozdělení manažerských kompetencí při řízení prvků této struktury je základním předpokladem zavedení účinného systému odpovědnostního řízení. Tato problematika je shrnuta do 3 hlavních oblastí:

- řešení organizační struktury podniku,

- stanovení míry centralizace a decentralizace uplatňované při řízení vnitropodnikové struktury,
- vytvoření ekonomické struktury podniku. [3, 17]

Organizační struktura

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti a vazby mezi jednotlivými prvky podnikové struktury. Jejím cílem je takové uspořádání činností a vztahů, které vede k optimálnímu naplnění cílů. Pro odpovědnostní řízení je důležité vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary. [2]

Vertikální vztahy

Charakter vertikálních vazeb a počet vertikálních úrovní ovlivňuje míra centralizace, resp. decentralizace pravomoci a odpovědnosti na jednotlivých úrovních podnikového řízení. Nejvýznamnější rozdíl je v řešení pravomoci a odpovědnosti ve vztazích podniku a externího okolí, tedy při nákupu zdrojů a prodeji výkonů podniku externím zákazníkům. [2]

Horizontální vztahy

Horizontální vazby na jedné straně určuje rozdělení činností mezi jednotlivé útvary a na straně druhé jejich kooperační vztahy. Rozsah horizontálních vztahů závisí na preferencích podniku, ke kterému ze dvou základních přístupů uspořádání výroby se přikloní:

- předmětné uspořádání – ucelená část výroby probíhá v rámci jednoho útvaru, který vstupuje do kooperačních vztahů s ostatními útvary pouze v omezené míře,
- technologické uspořádání – dílčí výrobní procesy probíhají ve specializovaných útvarech na konkrétní typ činnosti (nákup, výroba, prodej, atd.), výkon prochází během jednotlivých etap jeho tvorby různými útvary. [2]

Centralizace a decentralizace

V rámci odpovědnostního řízení podniku existují dva přístupy, a to centralizovaný a decentralizovaný způsob řízení. Míra decentralizace má vliv na volbu nástrojů, charakter jejich působení a způsob kontroly. [3, 17]

Centralizace

Rozhodující část pravomocí a odpovědností v řešení otázek o prodávaném objemu a sortimentu výkonů je v rukou vrcholného vedení. Úkoly se jednotlivým střediskům zadávají formou direktiv, které směřují střediska ke splnění naturálně zadávaných úkolů. Kontrola činností se provádí v krátkých intervalech se zaměřením na odchylky skutečného stavu od stanoveného úkolu. [3, 17]

Decentralizace

Pravomoci a odpovědnosti jsou přeneseny z vrcholného vedení na nižší úroveň, kde se předpokládá vlastní iniciativa pracovníků. Úkoly se zadávají indikativním způsobem a jejich kontrola se zakládá na hodnocení skutečně dosažených výsledků, ale tentokrát v delším časovém období. Významnější je v tomto přístupu srovnání výsledků jednotlivých středisek, srovnání s konkurenčními firmami nebo vývojem odvětví. [3, 17]

Ekonomická struktura

Ekonomická strukturu navazuje na organizační strukturu. Zaobírá se uspořádáním odpovědnostních středisek podniku, která jsou zainteresována na dosažení hodnotových výsledků a jsou vedena finančními nástroji s určitou formou a obsahem.

Podle stanovených úkolů nebo odpovědnosti, kritérií hodnocení a způsobu zainteresovanosti se rozlišuje šest typů odpovědnostních středisek:

- nákladové středisko,
- výdajové středisko,
- výnosové středisko,
- ziskové středisko,

- rentabilní středisko,
- investiční středisko. [3, 17]

Nákladové středisko

Nákladové středisko představuje nejnižší útvar, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníci jsou schopni ovlivnit výši nákladů vznikající v důsledku činnosti střediska, ale neodpovídají za výši externích výnosů podniku. Pracovníkům střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou následně kontrolovány. Kontrola je většinou prováděná dvojím způsobem:

- skutečné náklady se porovnávají s pevným rozpočtem,
- skutečné náklady se porovnávají s předem stanovenými (rozpočtovými) náklady, přepočtenými na skutečný výkon střediska. [3, 8]

Výdajové středisko

Za výdajové středisko se považuje, takové středisko, jehož pracovníci odpovídají za výdaje, u kterých se nepředpokládá přínos v současnosti, nýbrž v budoucnosti. Tyto výdaje tedy nelze vztahovat k výnosům stejného období ani k přepočteným předem stanoveným nákladům. Příkladem výdajových středisek je např. útvar vzdělávání, strategického marketingu, výzkumu a vývoje, reklamy. [8]

Výnosové středisko

Výnosové středisko je jakousi paralelou nákladového střediska s tím rozdílem, že se nezabývá náklady, ale výnosy. Svou činností ovlivňuje výši externích výnosů, ale nemůže ovlivnit náklady související s tvorbou těchto výkonů. Mezi pravomoci střediska nepatří stanovení ceny výrobků a služeb, a tak se primárně orientuje na objem a strukturu prodávaných výkonů. [3, 8]

Ziskové středisko

Ziskové středisko je charakterizováno jako středisko, jehož pracovníci mohou ovlivnit jak náklady, tak i výnosy, realizované ve vztahu k vnějšímu okolí. Pracovníci tohoto střediska musí mít pravomoc rozhodovat o objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výkonů, o pořízení externích a interních zdrojů, o tvorbě výkonů a o

jejich prodeji externím zákazníkům. Ziskové středisko může zastřešovat několik nákladových a výnosových středisek. [3, 8]

Rentabilní středisko

Rentabilní středisko neodpovídá jen za náklady a výnosy. Jeho odpovědnost je do jisté míry rozšířena o odpovědnost za výši vázaného čistého pracovního kapitálu. Pracovníci střediska ovlivňují hlavně výši zásob (např. materiálu, nedokončené výroby, výrobků, polotovarů), ale také i výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. [17]

Investiční středisko

Mezi pravomoci investičního střediska patří vedle pravomoci rentabilního střediska také rozhodování o výši a způsobu využití investic. Investiční střediska jsou v ekonomické struktuře na nejvyšší úrovni a vyskytují se obvykle u velkých firem s rozsáhlým záběrem činnosti. V ostatních případech spadají pravomoci investičního střediska do pravomocí vrcholového vedení podniku. [3, 17]

Výkonově orientované účetnictví má význam zejména v kusové a zakázkové výrobě s dlouhým výrobním procesem, kde je poměrně snadné sledovat náklady a výnosy jednotlivých výkonů a jejich podíl na celkovém hospodaření podniku. Naopak odpovědnostně orientované účetnictví se používá v hromadných a sériových výrobach s krátkým výrobním cyklem. V podnicích s tímto typem výroby je obtížné sledovat výkony, proto je vhodné v tomto případě sledovat hospodaření jednotlivých středisek podniku. Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví se vzájemně nevylučuje. Oba tyto přístupy lze vést v jednom účetním systému. Vhodné je to, ale pouze v jednoduchých podmínkách výroby, s rostoucí složitostí podnikatelských procesů je jejich vedení stále komplikovanější.

2.7 Vnitropodniková cena

Vnitropodnikové ceny se hojně využívají zejména ve vnitropodnikovém účetnictví. Jsou nástrojem odpovědnostního řízení, který má za hlavní cíl koordinaci vnitropodnikových vztahů vedoucí k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů.

Vnitropodnikové ceny by měly plnit následující funkce:

- motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím a způsobům chování, které budou efektivní v především pro podnik,
- fungovat jako měřítko činnosti střediska,
- odrážet míru pravomoci a odpovědnosti středisek ve vertikálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti a v horizontálních kooperačních vztazích.

Vnitropodniková cena musí pokrývat náklady, které ve středisku vznikají a platit pro určité časové období, aby mohla plnit své funkce. Časovým obdobím se nejčastěji rozumí kalendářní rok.

Pomocí vnitropodnikových cen se srovnávají skutečné náklady výkonů a útvarů s náklady předem stanovenými, které jsou představované právě vnitropodnikovými cenami. [8, 12]

V praxi se používá několik druhů vnitropodnikových cen:

- pevná zúčtovací přírážka režie (v %) hradí výkony střediska, tj. použití zdrojů, jestliže se dá výkon střediska měřit např. jednicovou mzdou, normohodinami, atd., využívá se zejména ve výrobních střediscích,
- pevná zúčtovací sazba režie (v Kč) také jako úhrada výkonu střediska s tím rozdílem, že se vztahuje na jednotku množství,
- pevná zúčtovací částka režie, pokud není výkon měřitelný a neexistují spojitosti příčinné souvislosti mezi výkonem střediska a konečným výkonem podniku, používá se ve správních střediscích, nejčastěji jako měsíční částka podle rozpočtu,
- pevná zúčtovací cena, nezahrnuje-li výkon střediska cenu materiálu nebo polotovarů a VPC je stanovena na úrovni nákladů souvisejících se zpracováním v dodávajícím středisku, zde jsou zařazeny i pevné zúčtovací ceny za výkony útvarů, které nemají podobu materiální produkce nebo služeb (projektové práce, expertizy)

- pevná částka ve formě paušálu, jestliže je výkonem dodávajícího střediska služba, která se opakuje pravidelně, ale v nepravidelném rozsahu,
- operativní kalkulace dílčích částí, sestavy nebo výrobku, vyhotovuje se k určitému datu, např. v opakované výrobě se může operativní kalkulace použít k 1. 1. plánovaného roku a stanovit se za základní kalkulaci pro další období, většinou rok,
- propočtová kalkulace obvykle na celý výkon, v hlavní výrobě se použije v případě, že nejsou k dispozici operativní kalkulace a v pomocné výrobě při individuální povaze výkonu a malém rozsahu.

K zúčtování výnosů středisek se používají vnitropodnikové ceny uvedené v prvních pěti bodech. Pro zúčtování výnosů na účtech výkonů se využívají vnitropodnikové ceny, které jsou uvedeny v posledních dvou bodech. [8, 12]

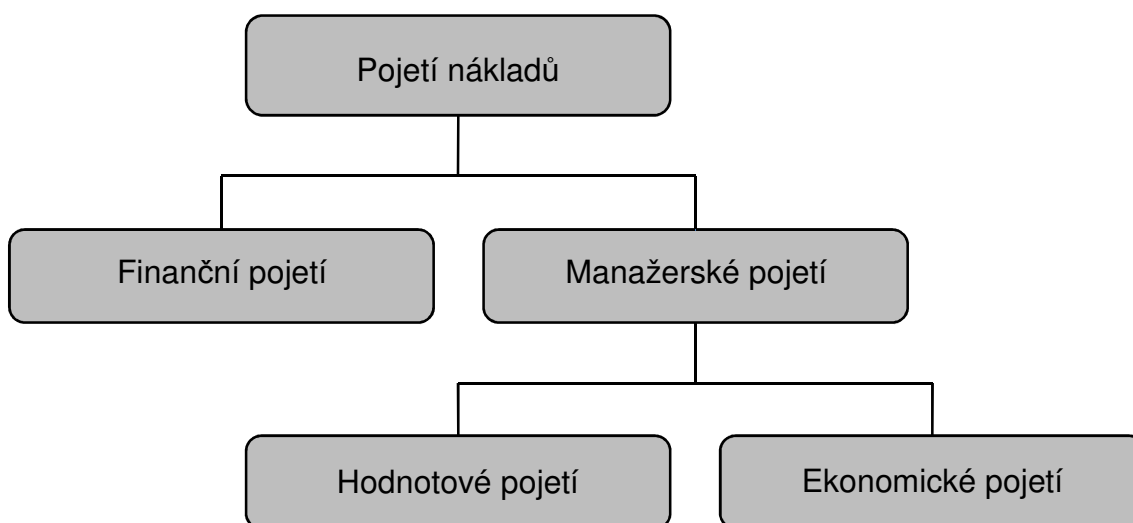
2.8 Náklady

Náklady je ekonomický termín, kterým se označují prostředky vynaložené na nějaké alternativní rozhodnutí. Vznikají téměř při všech ekonomických činnostech podniku. Vedení každého podniku by mělo znát své náklady a na základě toho činit rozhodnutí, která povedou ke splnění stanovených cílů. Hrají tedy při rozhodování důležitou roli.

Abychom mohli přesněji definovat náklady, musíme si uvědomit, že jsou jinak vnímány z pohledu účetního a jinak z pohledu manažera. Na základě těchto dvou pohledů se v podstatě rozlišují dvě základní pojetí nákladů:

- finanční,
- manažerské (hodnotové a ekonomické).

Obr. 2.8.: Pojetí nákladů a jejich vztah



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu, který může být představován snížením aktiv nebo zvýšením závazků a který v hodnoceném období snižuje vlastní kapitál. Charakteristickým rysem tohoto pojetí je vyjadřování nákladů v účetních cenách nebo v cenách pořízení spotřebovaných aktiv. Tento pohled zcela vyhovuje požadavkům externích uživatelů. V praxi ale většinou toto pojetí nákladů neodpovídá chápání nákladů z racionálního pohledu manažera. Podle něj by měly být za náklady označovány jen ty vynaložené prostředky, které vzniknout v rámci nějaké podnikové aktivity nebo které budou vynaloženy v budoucnosti.

Charakteristika nákladů je základním pilířem manažerského účetnictví a lze ji označit za manažerské pojetí nákladů. Náklady jsou charakterizovány jako hodnotové vyjádření, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. Manažerské pojetí nákladů se dále dělí na dva přístupy. Prvním je hodnotové pojetí nákladů, které poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu prováděných procesů. Ocenění spotřebovaných ekonomických vstupů odpovídá jejich současné reálné hodnotě. Mezi náklady hodnotového pojetí patří jak náklady finančního účetnictví, tak i kalkulační náklady. Za kalkulační náklady jsou považovány náklady manažerského účetnictví, které jsou vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví nebo jím nejsou vykazovány

vůbec. Druhým přístupem, který souvisí s konceptem oportunitních nákladů, je ekonomické pojetí. U tohoto pojetí se náklady rovnají hodnotě, které lze dosáhnout jejich nejefektivnějším využitím. Za náklady je možno také považovat maximální ušlý zisk, který vznikl v důsledku použití omezených ekonomických zdrojů na určitou alternativu. [3, 16, 17]

2.8.1 Klasifikace nákladů

Abychom mohli účinně řídit náklady, musíme je umět rozčlenit do určitých stejnorodých skupin. Klasifikace nákladů na základě různých kritérií je důležitým předpokladem pro použití dalších nástrojů manažerského účetnictví. Třídícím kritériem může být například důvod, účel, cíl řízení nebo také možnosti kalkulací, analýz, normování. [6, 16]

Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je základní tříděním nákladů i v běžném finančním účetnictví a odpovídá finančnímu pojetí nákladů. V tomto členění jsou náklady děleny podle druhu spotřebovaného vstupu. Používá se při sestavování standardních účetních výkazů, např. výkazu zisku a ztráty.

Nákladové druhy lze charakterizovat třemi vlastnostmi:

- z hlediska zobrazení jsou prvotní, zobrazují se hned při vstupu do podniku,
- jsou externí, vznikají spotřebou vstupů,
- z hlediska jejich následného rozčlenění jsou jednoduché.

Druhové členění se zpravidla dělí na:

- spotřebu materiálu a energie,
- spotřebu a použití externích prací a služeb,
- osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- finanční náklady.

Při použití vhodného analytického členění nákladů můžeme zjistit podrobnější informace o tom co, od koho a kdy bylo spotřebováno (např. jaký konkrétní druh materiálu, od jakého dodavatele). Klasifikace nákladů podle druhu hraje důležitou roli v zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou vstupů podniku a jejich zajištěním od dodavatelů a zaměstnanců.

Pro potřeby manažerského účetnictví druhové členění nákladů nepostačuje. Je nezbytné jej kombinovat s dalším členěním, např. s účelovým nebo kalkulačním členěním. [3, 16, 17]

Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů vyjadřuje vztah vynaložených nákladů ke konkrétním výkonům a činnostem. V rámci účelového členění se sledují náklady na rozdílné úrovni a podrobnosti. Jedná se o náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení a o náklady jednicové a režijní. [3, 6]

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické a náklady na obsluhu jsou na první úrovni v podrobném účelovém členění. Náklady na tomto stupni se dělí podle toho, zda souvisí se zajištěním činnosti, její organizace a řízením nebo se samotnou výrobou výkonů. **Technologické náklady** bezprostředně souvisí s tvorbou výkonů a jsou vyvolané technologií daného výkonu. Typickým příkladem technologických nákladů je spotřeba materiálu a energie, mzdové výkonných pracovníků a odpisy zařízení. **Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy na vytvoření, zajištění a udržení podmínek k (hladkému) průběhu výrobního procesu. Mezi tyto náklady patří mzdové náklady řídicích pracovníků, spotřeba materiálu v administrativní činnosti, náklady na provoz budov a jejich odpisy. [3, 16]

Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové a režijní jsou podrobnějším členěním nákladů technologických a na obsluhu a řízení. Za **jednicové náklady** se považují technologické náklady související přímo s konkrétním výkonem. Do **režijních nákladů** se zahrnují náklady na obsluhu a řízení a také část technologických

nákladů, které se nevztahují k jednotce výkonu, nýbrž k technologickému procesu jako celku. [3, 16]

Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je speciální typem účelového členění. Jedná se o přiřazení nákladů k jednotce výkonu případně jeho části. Toto členění je důležité pro sestavení kalkulace. Z hlediska způsobů přiřazení nákladů na kalkulační jednici (tj. objemově, druhově a jakostně přesně vymezený výkon) rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- přímé – přímo, bezprostředně souvisejí s určitým druhem výkonu,
- nepřímé – vážou se k více druhům výkonů a zabezpečují výrobu jako celek.

Přímými náklady jsou jednicové náklady a ty režijní náklady, které lze vyjádřit na jednotku výkonu. Mezi nepřímé náklady patří režijní náklady, které jsou společné více druhům výkonů. Alokace těchto nákladů ke konkrétním výkonům se provádí nepřímo, pomocí metod přiřazování. [2, 18]

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik vyjadřuje vztah nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v němž daná operace probíhá a jehož pracovníci jsou zodpovědní za racionální vynaložení a zhodnocení nákladů. Tyto vnitropodnikové útvary, ve kterých se sledují náklady, výnosy a výsledek hospodaření, se označují jako odpovědnostní střediska. Odpovědnostní střediska se vztahují k ekonomické struktuře, jež bezprostředně navazuje na organizační strukturu podniku. Ta vymezuje oblasti a úroveň pravomoci a odpovědnosti ve věcné podobě vedoucím pracovníkům, tedy jaké pravomoci pracovník má, o čem může rozhodovat, za co odpovídá. Ekonomickou strukturou je pak vymezena úroveň vnitropodnikových útvarů, jejichž řízení vychází z posouzení hodnotových výsledků. Z pohledu úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotové výsledky existuje šest základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, výdajové, výnosové, ziskové, rentabilní a investiční. Toto členění se používá zejména u druhotných nákladů. [8]

Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů

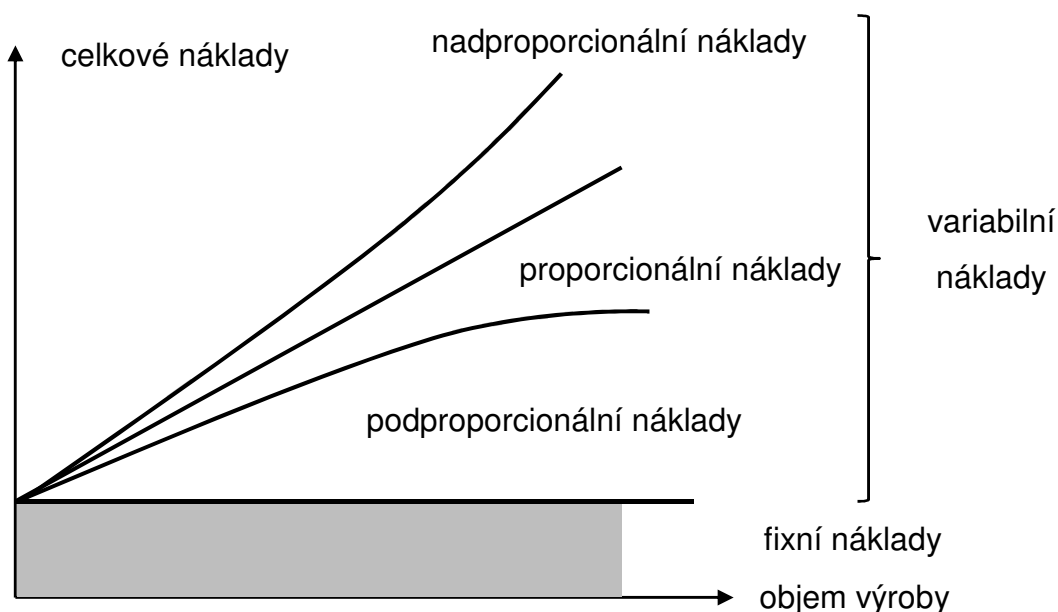
Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů je, oproti předchozím klasifikacím, které se orientovaly na již spotřebované náklady, zaměřeno na zkoumání chování nákladů při různých variantách objemu budoucích výkonů. V rámci tohoto členění se rozlišují dvě základní skupiny:

- variabilní náklady – mění se v závislosti na objemu výkonů,
- fixní náklady – v závislosti na objemu výkonů se nemění. [17]

Variabilní náklady se mění se změnou objemu výkonů. S každou další vyrobenou jednotkou musí být vynaloženy. Nejčastěji vyskytovaným typem variabilních nákladů jsou náklady proporcionální. Jejich výše se mění přímo úměrně s množstvím výkonů. Typickým příkladem je úkolová mzda pracovníků, spotřeba přímého materiálu. Ne všechny náklady mají proporcionální charakter. Existují také situace, kdy náklady rostou pomaleji případně rychleji než objem produkce. Jestliže náklady rostou pomaleji než objem produkce, jedná se o tzv. náklady podproporcionální. V praxi se vyskytují poměrně často. Mezi tyto náklady můžeme zařadit materiálové náklady, kdy s růstem objemu výkonů a nákupem většího množství materiálu nám dodavatel poskytnul množstevní slevu. Také se může stát, že náklady rostou rychleji než objem produkce, v tomto případě hovoříme o nadproporcionálních nákladech. V praxi není tento jev tak častý. Příkladem mohou být mzdové náklady dělníků pracujících na nočních směnách. [17]

Fixní náklady se v určitém rozpětí uskutečňovaných výkonů nemění. Nazývají se také kapacitními náklady. Zajišťují podmínky pro efektivní průběh reprodukčního procesu. Jedná se o jednorázově vynaložené náklady bez ohledu na objem produkce a vznikají ještě před vyrobením první jednotky objemu, tzn. již při nulové produkci. Jestliže je zapotřebí zvýšit danou kapacitu vložením dalšího výrobního faktoru, fixní náklady se skokem změň. Při rostoucím objemu produkce dochází k degeneraci fixních nákladů, tzn. fixní náklady na jednotku se snižují. Tímto typem nákladů jsou např. odpisy budov, leasing automobilů, mzdy manažerů podniku. [17]

Graf 2.1.: Průběh celkových nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování

Členění nákladů z hlediska rozhodování

Členění nákladů z hlediska rozhodování nevychází oproti ostatním klasifikacím z reálných hodnot, vedených v účetnictví, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných možností. Zaměřují se tedy na budoucnost. Náklady členěné na fixní a variabilní poskytují informace pro rozhodování o budoucích variantách, ale pracují s již vynaloženými náklady. Stojí tedy na rozmezí obou těchto přístupů. Členění z hlediska rozhodování se provádí jenom ve vztahu k nějaké budoucí aktivitě. [17]

Podle toho, zda se na základě rozhodnutí budou nebo nebudou měnit náklady, rozlišujeme náklady relevantní a irelevantní náklady. Výše **irelevantních nákladů** zůstává stejná bez ohledu na to, jaká varianta rozhodnutí bude zvolena. Jedná se o náklady nevýznamné ve vztahu k danému rozhodnutí. Naproti tomu **relevantní náklady** jsou důležité, neboť se budou na základě přijatého rozhodnutí měnit. Specifickou skupinou relevantních nákladů jsou tzv. rozdílové náklady. Představují rozdíl mezi náklady po a před uvažovanou změnou. Na základě tohoto rozdílu se hodnotí zda:

- rozdílové výnosy převyšují rozdílové náklady, došlo k vyšší efektivnosti celého procesu,

- hodnota průměrných rozdílových nákladů je nižší než hodnota dosavadních průměrných nákladů, došlo ke snížení průměrných nákladů a tím k vyšší hospodárnosti. [17]

Další členění nákladů v rámci rozhodování podává informace o změně výše nákladů v závislosti na změně objemu výkonů. Jedná se o náklady přírůstkové a mezní. **Přírůstkové náklady** tvoří přírůstek nákladů, který byl vyvolaný přírůstkem objemu produkce. **Mezní** neboli také marginální či hraniční **náklady** vyjadřují náklady vyvolané zvýšením produkce o jednotku. [17]

Pro správné rozhodnutí je důležité umět přiřadit k jednotlivým možnostem všechny ekonomické důsledky, které s výběrem dané alternativy souvisí. Odvozené **náklady**, které lze připsat danému rozhodnutí, se nazývají **imputované**. Tyto náklady ovlivňují výsledek podniku v širších souvislostech, než které rozhodnutí přináší. Příkladem může být omezení nebo zastavení výroby, jestliže dojde k následnému propouštění pracovníků s nutností vyplácet odstupné, k likvidaci přebytečného výrobního zařízení apod. Do této skupiny nákladů se také zařazují **vázané náklady**, které vznikají v budoucnosti, ale na základě současných rozhodnutí. [17]

Členění nákladů dle rozhodnutí dále rozlišuje náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné rozhodnutím. **Ovlivnitelné náklady** vzniknou v důsledku přijetí nějakého rozhodnutí. Jestliže toto rozhodnutí nebude přijato, náklady nevzniknou. Například se zavedením nového výrobku do výroby souvisí vyšší spotřeba materiálu, energie. Pokud by k rozšíření výroby nedošlo, náklady se nezvýší. Na druhé straně **náklady neovlivnitelné** rozhodnutím vzniknou, i když rozhodnutí nebude přijato. Příkladem jsou vynaložené náklady na vývoj a testování nového výrobku. [17]

Náklady, které byly vynaloženy v minulosti, a které naším současným rozhodnutím už nezměníme, se označují za **náklady utopené**. Proto bychom se jimi neměli nechat ovlivnit při našem současném rozhodování. [7]

Oportunitní náklady nebo-li náklady obětované příležitosti lze charakterizovat jako ušlé výnosy, kterých se podnik vzdal ve prospěch jiné alternativy. Aby mohla být zvolena nejlepší varianta, tedy varianta s největším přínosem, musí být ostatní možnosti přinášející nižší prospěch odmítnuté. Výnosy zvolené alternativy musí

pokrýt jak reálné náklady, tak ušlý efekt, který byl přijetím této možnosti vytlačen. Oportunitní náklady se v manažerské účetnictví neuplatňují vždy. Pouze v případě, že jsou vyžadovány informace o konkurujících si variantách. S oportunitními náklady souvisí také členění na **náklady explicitní**, zaznamenané v účetnictví, a **implicitní**, v účetnictví neevidované, ale pro manažerská rozhodnutí důležité. Sem patří mimo jiné již zmíněné oportunitní náklady. [17]

2.9 Výkony

Výkon lze obecně charakterizovat jako výsledek činnosti. Podle povahy výrobního procesu se dělí na:

- stejnorodé (homogenní) výrobky – vznikají v procesní výrobě, kdy se v navazujících procesech přeměňují výchozí suroviny nebo materiál na výrobky s jinými kvalitativními vlastnostmi, např. elektřina, pivo, atd.,
- nestejnorodé (heterogenní) výrobky – jsou produktem heterogenní výroby, při níž jsou finální výrobky smontovány z jednotlivých součástí, které lze kdykoliv vyměnit, a které mohou být vyrobeny z různých materiálů, na různých místech, v různém čase, příkladem jsou automobily, elektrické spotřebiče, apod. [5]

Z pohledu toho, komu je výkon určen, jestli externím uživatelům nebo pro potřeby podniku, se výkony dělí na externí a interní. **Externí výkony**, které se prodávají externím zákazníkům za tržní ceny, jsou hlavním účelem podnikatelské činnosti. Tyto výkony je důležité systematicky členit, a to na výrobky (výkony s hmotnou podstatou), služby (nehmotné výkony) a zboží (výkony nakoupené a v nezměněné podobě dále prodávány). Ve vnitropodnikovém účetnictví členění externích výkonů se v podstatě odvíjí od členění výnosů ve finančním účetnictví. **Interní výkon** je výsledkem aktivity vnitropodnikového střediska, který je předáván mezi středisky uvnitř podniku. Jeho hlavním úkolem je komplexně zabezpečit podmínky k vytvoření externích výkonů. Účetní zobrazení předávání interních výkonů mezi jednotlivými útvary podniku je důležitým nástrojem pro vnitropodnikové řízení nákladů. [3]

3 Kalkulační systém

Všechny kalkulace, které jsou v podniku sestavované, tvoří kalkulační systém. K vysvětlení jednotlivých typů kalkulací, je potřeba objasnit si nejprve základní kalkulační pojmy.

3.1 Vymezení základních kalkulačních pojmů

Obecně lze kalkulace charakterizovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, např. na výrobek, práci, službu. Zobrazuje souvislosti mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho hodnotovými parametry. Jedná se tedy o nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání.

Kalkulace nesporně prostupují celým procesem řízení podniku. Z pohledu stěžejního informačního nástroje jsou kalkulace zejména:

- základním informačním podkladem pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- základem při plánování a kontrole v operativním řízení, např. při kontrole jednicových nákladů, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené výroby,
- významným podkladem pro rozhodování o struktuře a sortimentu prováděných výkonů,
- základnou pro rozhodování, týkající se cenové politiky,
- podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen. [5, 8]

Nejčastější používanou formou kalkulace jsou propočty, které se orientují na zjištění nebo stanovení nákladů na určitý výrobek, práci či službu, které jsou prodávány externím zákazníkům.

Pro správné sestavení kalkulací je nutné objasnit si tři základní pojmy:

- předmět kalkulace,
- způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace,

- strukturu nákladů, ve které se náklady na jednici zjišťují nebo stanovují.
[5, 8]

3.1.1 Předmět kalkulací

Předmětem kalkulace jsou obecně všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které jsou v podniku prováděny. V praxi ale dochází k různým modifikacím s ohledem na rozsah vyráběného sortimentu, na složitost podnikatelského procesu a na využitelnost kalkulací v řízení. Ve většině výrobních podnicích byl v minulosti často kalkulován pouze jeden výrobek. V současnosti dochází k rozšiřování kalkulovaných výkonů. Podle rozsahu sortimentu podniku se můžeme setkat s kalkulacemi nákladů na jeden výrobek, na všechny výrobky, pouze na vybrané, nejdůležitější druhy výkonů nebo také na výrobek zastupující skupinu výrobků se stejným nebo podobným postupem výroby a stejnou náročností.

Předmět kalkulace vymezuje jednak kalkulační jednice a jednak kalkulované množství. Kalkulační jednicí je konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou a druhem a na který se stanovují nebo zjišťují náklady a jiné hodnotové veličiny. Kalkulované množství se rozumí počet kalkulovaných jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Některé podniky sestavují kalkulace přímo na určitý počet kalkulačních jednic.

V některých modernějších kalkulačních metodách se můžeme setkat s pojmem nákladový objekt, který je v podstatě synonymem pojmu předmět kalkulace. Tento termín je ale vyjádřen značně volněji. Jedná se o předmět jednotlivých výpočtů nástrojů nákladového řízení. [8, 17]

3.1.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Cílem přiřazování nákladů je získat podrobné informace o nákladech konkrétního výkonu s ohledem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit. Přiřazování nákladů příslušnému objektu se označuje jako alokace nákladů. Objektem nákladové alokace se nerozumí pouze finální výkon (výrobek či služba), ale i útvar, činnost, aktivita, investiční projekt, zákazník nebo jakékoliv manažerské rozhodnutí.

V procesu alokace se rozlišují:

- cíle alokace,
- principy alokace,
- alokační fáze,
- rozvrhová základna. [10, 17]

Cíle alokace

Za nejobecnější cíl alokace se považuje poskytování informací o nákladech, které jsou pro některé rozhodnutí relevantní. Nejdůležitějším faktem v této souvislosti je, že neexistuje správný nebo špatný způsob alokace nákladů příslušnému objektu, neboť všechny způsoby alokace musí respektovat jak vztah nákladů k výkonu, tak zejména rozhodovací úlohu, která se bude na základě tohoto přiřazení řešit.

Rozhodovací úlohy lze typově rozdělit do šesti oblastí:

- úlohy, které mají rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě,
- úlohy, které jsou založené na propočtech nákladů vynaložených v souvislosti s výkony,
- úlohy s cílem zainteresovat manažery a zaměstnance,
- úlohy spojené s cenovým vyjednáváním a s obhajobou ceny,
- úlohy reprodukční,
- úlohy vycházející z informací o vázanosti ekonomických zdrojů ve výkonech podnikové činnosti. [8]

Principy alokace

Vzhledem k cílům, které alokace sleduje, se rozlišují tři různé principy přiřazování nákladů výkonům, které nejsou rovnocenné. Jedná se o princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, princip únosnosti (reprodukce) nákladů a princip průměrování.

Princip příčinné souvislosti je z hlediska řešení všech typů rozhodovacích úloh informačně nejúčinnější. Vychází z úvahy, že každý výkon má nést pouze náklady, které příčinně vyvolal. Odpovídá tedy na otázku, jaké náklady objekt alokace vyvolal?

V případě, že zajištění principu příčinné souvislosti není možné nebo není účelné, přichází v úvahu princip únosnosti a princip průměrování. Princip únosnosti nebo-li reprodukce nákladů se uplatňuje, jak už název napovídá, především v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Své uplatnění mají také v postupech, které motivují manažery ke zlepšení využití kapacity. Tento princip se orientuje na otázku, jakou výši nákladů je výkon schopen unést? Posledním principem je princip průměrování, který by měl být použit až v případě, že nelze aplikovat princip příčinné souvislosti. Hlavní uplatnění má při zpracování výsledných kalkulací. Lze jej také použít i v předběžných kalkulacích, a to v úlohách, které jsou založené na znalostech plné nákladové náročnosti a na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v zásobách nedokončené výroby a výrobků. Hlavní otázkou, na kterou odpovídá je, jaké náklady v průměru připadají na konkrétní výrobek? [8, 17]

Alokační fáze

Analýza alokačních fází je jednou z možností jak zpřesnit pohled na příčinnou souvislost mezi náklady a výkony. Alokační fáze jsou dílčí části celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům. Obvykle se v této souvislosti rozlišují tři alokační fáze:

- v první fázi se jedná o přiřazení přímých nákladů objektu, který jejich vznik příčinně vyvolal, u spotřeby jednicových nákladů se může jednat i o finální výrobek,
- druhá fáze se zaměřuje na co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty přiřazování a objektem, který jejich vznik vyvolal, tento objekt je potom zprostředkující veličinou, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a jejich nepřímými náklady,
- ve třetí fázi alokace se pak co nejpřesněji vyjadřuje podíl nepřímých nákladů připadajících na druh vyráběného nebo produkováného výkonu, v této fázi se tedy jedná o alokaci nákladů ze zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, přímo na konkrétní výkon. [17]

Rozvrhová základna

Přiřazení nepřímých nákladů na kalkulační jednici je ovlivněno volbou tzv. rozvrhové základny. Rozvrhová základna je jakýmsi spojovacím můstkem, který neumožňuje překlenout přímý, ale jen zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonů. Aby mohla být rozvrhová základna aplikována, musí být k rozvrhovaným nákladům a k objektu kalkulace v příčinné souvislosti. Za rozvrhovou základnu může být považovány např. přímý materiál, přímé mzdy, strojové hodiny. V praxi se často pro rozvrhování výrobní, materiálové, správní, a odbytové režie používá více rozvrhových základen. [8, 10, 17]

3.1.3 Struktura nákladů

Struktura nákladů je v každém podniku vyjádřena individuálně, v tzv. kalkulačním vzorci. Vzorec přitom není jednoznačně danou formou členění kalkulovaných nákladů. Umožňuje řazení nákladových položek a jejich podrobné členění v různých variantách s ohledem na uživatele a na rozhodovací úlohu, která se bude řešit. [2, 8]

V kalkulačním vzorci jsou uspořádány jednotlivé typy nákladů, které připadají na konkrétní výkon. Na základně mnohostranného uplatnění kalkulací, se vyvinula celá řada různých kalkulačních vzorců. Základními typy kalkulačních vzorců, které si podniky podle svých potřeb přizpůsobují, jsou:

- typový kalkulační vzorec,
- retrogradní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů,
- kalkulace relevantních nákladů. [8, 10, 17]

Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec představuje strukturu nákladů, která byla vyžadována v rámci centrálního plánování. Je tedy nejjednodušším a historicky nejstarším kalkulačním vzorcem. Tato podoba vzorce s nepříliš podrobným členěním

nákladů se využívá při kalkulaci plných nákladů. Kalkulace plných nákladů přiřazuje konkrétním výkonům jen ty náklady, které se vynakládají v souvislosti s jejich vytvořením. Při sestavování této kalkulace se věnuje pozornost zejména rozlišení přímých a nepřímých nákladů. [2, 17]

Typový kalkulační vzorec má následující podobu:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

= Vlastní náklady výroby

Správní režie

= Vlastní náklady výkonu

Odbytová režie

= Úplné vlastní náklady výkonu

Zisk

= Prodejní cena

V současné praxi se poměrně často podobný typ kalkulačního vzorce stále používá. Jak je patrné z jeho nepříliš podrobné struktury, není vhodným základem pro řešení rozhodovacích úloh, které vycházejí z informací vedené v manažerském účetnictví. Slučuje dohromady náklady, které nemají stejný vztah ke kalkulovaným výkonům a které by se měly alokovat podle různých principů. Dále seskupuje nákladové položky bez ohledu na jejich důležitost při řešení různých rozhodovacích úloh. A staticky zobrazuje vztah nákladů ke kalkulační jednici. [17]

Na základě těchto nevýhod typového kalkulačního vzorce se začínají prosazovat kalkulační vzorce s alternativním uspořádáním nákladů v kalkulaci a s odlišným vyjádřením vztahu nákladů k ceně výkonů. [17]

Retrográdní kalkulační vzorec

V současnosti se uplatňuje oddělení kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Ke kalkulaci ceny výkonu se stále častěji používá taková forma kalkulačního vzorce, jejímž cílem není stanovení nákladů výkonu, ale zjistit jeho přínos (marži, zisk).

Základním rozdílem je jednak řazení kalkulovaných položek, ale i odlišný pohled na tyto položky. Význam vyprodukovaného výkonu se posuzuje podle jeho přínosu a ne podle jeho nákladů. Vzájemný vztah kalkulace nákladů a dosažené ceny není součtový, ale naopak rozdílový. Proto se tento typ kalkulace označuje jako retrogradní kalkulace. [2, 17]

Obecná podoba retrogradní kalkulace:

Základní cena výkonu

- dočasná cenová zvýhodnění
- slevy zákazníkům – sezónní, množstevní

= Prodejní cena (cena po úpravách)

- kalkulované náklady výkonu

= Zisk

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady

V následujících modifikacích kalkulačního vzorce vstupuje do popředí podrobnější sledování struktury vykazovaných nákladů. Především k řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě je vhodné oddělit v kalkulačním vzorci náklady ovlivnitelné změnami v objemu výkonů, tedy variabilní a náklady fixní. [8]

Základní podoba tzv. kalkulace variabilních nákladů:

Prodejní cena

- variabilní náklady výkonu – přímé náklady (materiál mzdy), variabilní režie

= Marže (krycí příspěvek)

- fixní náklady v průměru připadající na výkon

= Zisk v průměru připadající na výkon

Oddělené kalkulování variabilních a fixních nákladů dále rozvíjí dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Obě formy kalkulace kombinují členění nákladů podle vztahu k objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky. [8]

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace je založena na tradičním odděleném sledování přímých a nepřímých nákladů a na členění podle fází reprodukčního procesu. Základní vypovídací schopnost typového kalkulačního vzorce je rozšířená o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu realizovaných výkonů. Tato kalkulace se používá zejména při oceňování vnitropodnikových výkonů. [8]

Příklad dynamické kalkulace:

Přímé náklady

Ostatní přímé náklady – variabilní, fixní

= Přímé náklady celkem

Výrobní režie – variabilní, fixní

= Náklady výroby

Prodejní režie – variabilní, fixní

= Náklady výkonu

Správní režie

= Plné náklady výkonu

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je jakousi obměnou kalkulace variabilních nákladů. Od této kalkulace se odlišuje především v nahlížení na fixní náklady, tzn., že je neposuzuje jako nedělitelný celek. Naopak snaží se oddělit od sebe fixní náklady alokované podle principu příčinné souvislosti a fixní náklady přiřazované na základě jiných principů.

Jedná se zejména o členění nákladů podle toho, zda fixní náklady vyvolal konkrétní druh výkonů nebo skupinou výkonů.

Další členění fixních nákladů je ve vztahu k jednotlivým výkonům poměrně vzdálené. Jde o fixní náklady podniku, které jsou alokovány jednotlivým výkonům na principu úhrady nebo průměrování. [8]

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů v retrogradní podobě:

Prodejní cena

- variabilní náklady výkonu – přímé náklady, variabilní režie

= Marže I

- fixní výkonové náklady

= Marže II

- fixní náklady skupiny výkonů

= Marže III

- fixní náklady podniku

= Zisk v průměru připadající na výkon

Kalkulace relevantních nákladů

Posledním typem kalkulačního vzorce je kalkulace relevantních nákladů, která se zabývá stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů z pohledu jejich vztahu k peněžním tokům. Tato kalkulace je významná hlavně v případě, že struktura fixních nákladů je nestejnorodá i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Své využití má zejména ve dvou typech rozhodovacích úloh:

- při hledání nejlepší skladby sortimentu na existující kapacitě,
- při úvahách o dolní hranici ceny s návazností na financování konkrétní zakázky.

Kalkulace relevantních nákladů má podobnou strukturu jako kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů s tím rozdílem, že v této kalkulaci jsou nákladové položky podrobněji rozlišené, a to na náklady, které mají ve sledovaném období zároveň vliv na peněžní toky a které ne. [8]

3.2 Typy kalkulací

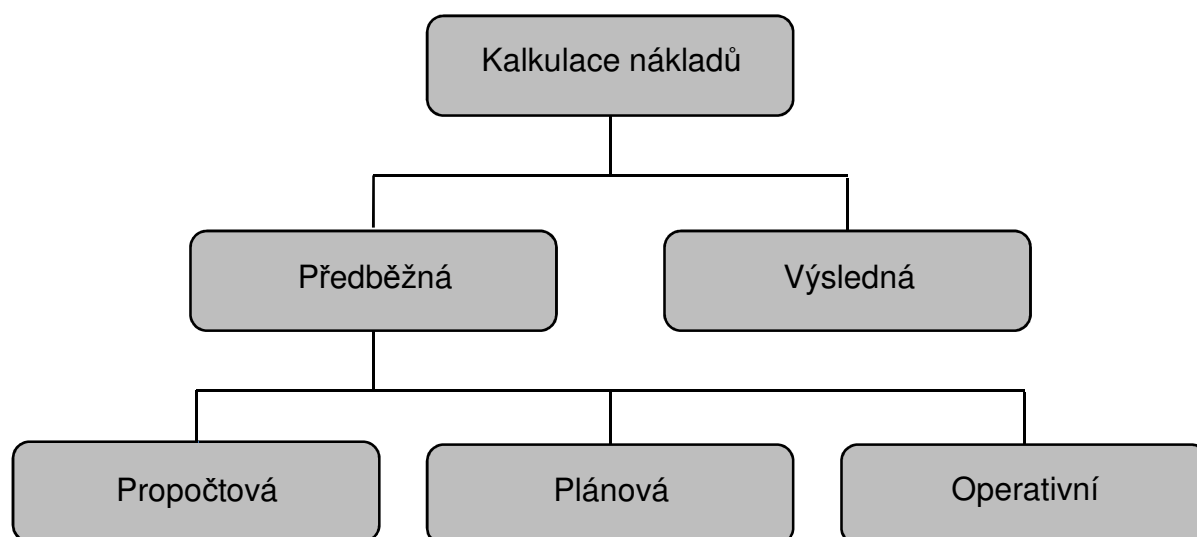
V manažerském řízení mají kalkulace mnohostranné využití. Především kalkulace nákladů jsou informačním nástrojem s nejširším spektrem použití:

- jsou podkladem pro rozhodování o optimálním sortimentu prodávaných výkonů a o způsobu jejich provádění,

- jako vnitropodnikové ceny zobrazují vztahy mezi odpovědnostními středisky a podle způsobu ocenění ovlivňují chování pracovníků těchto úvarů v souladu s podnikovými cíli,
- využívají se jako nástroj řízení hospodárnosti,
- jsou nástrojem pro zhodnocení alternativních cenových úvah,
- jsou důležitým podkladem pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku,
- a také se využívají jako nástroj pro ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů. [8]

Všechny úlohy nemůže přirozeně plnit pouze jedna kalkulace nákladů výkonů, proto se v podnicích využívá celá řada různých kalkulací a vztahů mezi nimi. Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší v zobrazení vztahu plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotici, v metodách alokace nákladů předmětu kalkulace, v době sestavení a vztahu k časovému horizontu jejich využití. Podle funkcí, které kalkulace plní, se sestavuje několik typů kalkulací. [2, 8, 17]

Obr. 3.1.: Kalkulační systém



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.1 Předběžné kalkulace

Předběžné kalkulace se sestavují před zahájením výroby výkonů a jejich funkcí je stanovení nákladového cíle. Předběžné kalkulace se dále podrobněji dělí podle úkolů, které plní, a způsobu sestavení na propočtové, plánové a operativní. [2]

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace se sestavuje v době, kdy ještě neprobíhá výrobní proces nového výkonu, tedy v době jeho výzkumu, vývoje a přípravy výroby. V této etapě se podle způsobu tvorby a prodeje výkonu, stanovují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem. Úkolem propočtové kalkulace je zajistit podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nově zavedeného výkonu. Hlavním cílem je tedy zabezpečit, aby tento výkon odpovídal požadavkům zákazníků, a aby jeho náklady a cena zajistily podniku plánovaný zisk. Pro další řízení nákladů má zásadní význam propočtová kalkulace sestavovaná na konci fáze vývoje výkonu a před započítáním konstrukční a technologické přípravy výroby. [2, 17]

Při sestavování propočtové kalkulace obvykle nejsou k dispozici spotřební a výkonové normy. Proto se při jejím sestavování vychází zejména:

- z nákladů a parametrů podobných výkonů,
 - z obecnější platnosti normativů,
 - z odhadů, které vyplývají z vlastností výkonů a způsobu jeho tvorby.
- [2, 18]

Z hlediska hodnocení účinnosti výkonu se propočtová kalkulace nejčastěji sestavuje na úrovni plných nákladů včetně prodejní a správní režie. Pro sledování, zda stanovená cena pokryje náklady a zajistit požadovaný zisk, je vhodné použít retrogradní kalkulační vzorec.

Jestliže se podnik rozhodne na základě propočtové kalkulace vyrábět a prodávat nový výkon, proces řízení nákladů dále pokračuje sestavením plánové a operativní kalkulace. [2]

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se sestavuje na určité časové období a vyjadřuje hodnotu nákladů, které by mělo být v tomto plánovacím období na tvorbu výkonů dosaženo. Základním úkolem je podat potřebné informace pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu, především pro rozpočtování jednicových a variabilních nákladů, výdajů a zásob vlastní výroby. Plánová kalkulace určuje úkoly pro střediska technické přípravy výroby. [2]

Plánová kalkulace se využívá v případě výkonů:

- jejichž výroba či provádění se bude v průběhu delšího časového období opakovat,
- které se vyrábějí ve velkém množství a v různých modifikacích. [2, 17]

V období sestavování plánové kalkulace jsou již zpravidla známy spotřební a výkonové normy. Při jejich sestavování se vychází z existujících podmínek, které jsou dány konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. V kalkulaci je důležité zohlednit všechny uvažované změny, které mohou ovlivnit výši nákladů a nastanou v období, na které se tato kalkulace sestavuje.

Plánovou kalkulaci lze vyjádřit ve formě:

- plánové kalkulace dílčího období, která vyjadřuje náklady v jednotlivých časových intervalech,
- plánové kalkulace celého rozpočtového období, která je stanovena váženým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů.

Plánová kalkulace se využívá zejména jako taktický nástroj řízení jednicových nákladů. Z toho vyplývá její obsah a struktura nákladů, které se do kalkulace zahrnují. Sestavuje se nejčastěji v jednicových nákladech, případně ve variabilních režijních nákladech. Fixní režijní náklady se do kalkulace zahrnují pouze v některých případech, např. pokud je podkladem pro určení vnitropodnikové ceny na úrovni plných nákladů nebo jestliže příčinou změny variabilních nákladů je snížení nebo zvýšení vynaložených fixních nákladů. [2]

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace se sestavují na základě operativních norem, které odpovídají konkrétním technologickým a konstrukčním podmínkám činnosti. Vyjadřuje úroveň nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace, která byla zpracována v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Operativní kalkulace oproti plánové dále zpřesňuje náklady podle konkrétních podmínek procesu výroby výkonů. [2, 18]

Operativní kalkulace lze vyjádřit jako:

- operativní kalkulaci dílčího období, ve kterém nedochází ke změnám konstrukčních a technologických podmínek,
- operativní kalkulaci celého sledovaného období (roční operativní kalkulace), která je stanovena váženým průměrem dílčích operativních kalkulací. [2]

Operativní kalkulace se sestavují především v přímých jednicových nákladech na základě výkonových norem (spotřeby jednicového materiálu, jednotkové ceny materiálu, spotřeby času a práce, mzdových tarifů vyjádřených na časovou jednotku práce).

Stejně jak plánová kalkulace, tak i operativní kalkulace se využívá jako nástroj řízení jednicových nákladů, proto je její obsah a struktura podobná. Používá se zejména při stanovení nákladového úkolu výrobním střediskům a při následné kontrole hospodárnosti. [2, 17]

Plánová a operativní kalkulace se označují za kalkulace normové, neboť při jejich sestavování jsou již obvykle k dispozici spotřební a výkonové normy. [2]

3.2.2 Výsledné kalkulace

Výsledné kalkulace představují skutečně vynaložené náklady nebo průměrně vynaložené náklady na jednotku výkonů vyrobenou během určitého období. Ve srovnání s operativní kalkulací jsou výsledné kalkulace především nástrojem kontroly hospodárnosti výrobních útvarů ve vynakládání jednicových nákladů. [2, 17]

Výsledné kalkulace na úrovni jednicových nákladů mají největší vypovídací schopnost. Často se sestavují také na úrovni plných nákladů z důvodu zjištění skutečných nákladů finálního výkonu. Tyto informace mají své uplatnění hlavně při střednědobých a dlouhodobých úvahách o přínosu jednotlivých výkonů k podnikovým výsledkům. V neposlední řadě také při rozhodování o dalším zaměření činnosti. [2]

3.3 Metody kalkulace

Během vývoje manažerského účetnictví se vyvinula celá řada kalkulačních metod. Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení jednotlivých prvků nákladů na kalkulační jednici. Použití metody závisí na předmětu kalkulace, na způsobu alokace nákladů výkonům a na požadavcích, které jsou kladeny na strukturu a podrobnost členění nákladů. [16, 18]

Tradiční rozdělení kalkulačních metod:

- kalkulace dělením – kalkulace dělením prostá, kalkulace dělením s poměrovými čísly, kalkulace dělením stupňovitá (stupňová),
- kalkulace přiřázkové
- kalkulace ve sdružené výrobě – zůstatková (odečítací) metoda, rozčítací metoda,
- kalkulace rozdílové. [18]

Všechny metody kalkulace mají společný cíl, který je nalezení příčinného vztahu mezi kalkulovanými náklady a výnosy. Hlavním principem alokace nákladů by měl být princip příčinné souvislosti. Jestliže není možné použít princip příčinné souvislosti, využívá se princip únosnosti. [2]

3.3.1 Kalkulace dělením prostá

Prostá kalkulace dělením je nejjednodušší kalkulační metoda. Přiřazuje náklady na jednotku výkonu pomocí podílu celkových nákladů organizace počtem jednotek výkonů vyprodukovaných za dané období. Výsledkem jsou průměrné náklady na jednotku výkonu, někdy se také nazývají jednotkovými náklady. [16, 17]

Vzorec 3.1.: Výpočet nákladů na kalkulační jednici prostou metodou dělením

$$n = \frac{CN}{q}$$

n – průměrné náklady na kalkulační jednici, CN – celkové náklady, q – počet kalkulační jednic vyrobených za období

Tuto metodu je vhodné použít u výkonů, které mají relativně stejnou nákladovou náročnost. Používá se tedy nejčastěji v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (např. v elektrárnách, teplárnách, cementárnách, při těžbě uhlí a rud, výrobě piva, limonád a v autodopravě) a ve strojírenství, ale jen při omezeném výrobním sortimentu (při výrobě, turbín, motorů).

3.3.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Jestliže nejsou výkony podniku homogenní a liší se pouze v některém měřitelném parametru, lze použít metodu kalkulace dělením s poměrovými čísly. Kalkulace dělením s poměrovými čísly alokuje náklady výkonům podle vztahu k tzv. přepočtené jednici. Ta zohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost jednotlivých výkonů. Na začátku výpočtu se musí zvolit typický představitel výkonů, kterému se přiřadí poměrové číslo 1. Ostatním výkonům se poměrové číslo stanoví na základě přepočtu sledovaného měřitelného parametru k poměrovému číslu u typického představitele. V další fázi se vypočte objem výkonů v poměrových jednotkách jednoduchým vynásobením objemu výkonů s příslušnými poměrovými čísly a jejich následným sečtením. Celkové náklady se pak vydělí přepočtený objem výkonů, čímž se dostanou náklady na jednotku základního výkonů, resp. náklady na jednotku typického představitele. Náklady ostatních výkonů se zjistí vynásobením vypočtených nákladů na jednotku typického představitele s příslušným poměrovým číslem výkonu. [2, 16, 18]

Metodu kalkulace dělením s poměrovými čísly je vhodné použít u hromadné výroby technologicky shodných nebo příbuzných výrobků, které se liší pouze v jediném technickém parametru, např. velikostí, tvarem, hmotností, pracností, jakostí. Příkladem takových výrobků mohou být hutnické, cihlářské a dřevařské výrobky.

3.3.3 Kalkulace dělením stupňovitá

Jestliže se liší počet vyrobených a prodaných výrobků, je nejjednodušší použít metodu stupňovité kalkulace, kdy se oddělují výrobní, správní a odbytové náklady. Výrobky, které nebyly prodány, tak nejsou zatěžovány odbytovými, správními náklady. [18]

Své uplatnění má především ve stupňovité výrobě, kdy výrobky prochází několika fázemi. Kalkulace se tak sestavuje pro jednotlivé stupně výroby, protože ne všechny výrobky musí procházet všemi fázemi. Na každém stupni výroby se mohou kalkulovat buď pouze náklady, které v něm vznikají, nebo veškeré náklady, tzn. včetně společných nákladů, zejména postupně zpracovávaného materiálu. V prvním případě se náklady finálního výkonu zjistí jako součet dílčích nákladů každé fáze. Ve druhém případě se náklady na jednotlivých výrobních stupních kumulují. Celkové náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni výroby. Výkony předchozího stupně tvoří zároveň materiálové náklady stupně následujícího, který k těmto materiálovým nákladům přidává své zpracovací náklady. Druhý způsob se nazývá postupnou kalkulací. [17, 18]

Tuto metodu je vhodné použít v podnicích s členitým výrobním procesem, kde se vyrábí jeden výrobek nebo skupina homogenních výrobků. Výrobek zhotovený na každém stupni může být buď použit v dalším výrobním procesu jako polotovar nebo prodán. Tato metoda se uplatňuje především v chemické výrobě.

3.3.4 Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace se používá zejména ve výrobách, kde se vyrábí více výkonů, které jsou výsledkem různorodého technologického postupu. Náklady je důležité rozdělit na náklady přímé a režijní, resp. nepřímé. Přímé náklady se přiřazují přímo na kalkulační jednotici. K alokaci společných režijních nákladů se využívají hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Přírážková kalkulace se uplatňuje jako sumační metoda a diferencovaná metoda.

V **sumační metodě** se podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů zjišťuje ze vztahu nepřímých nákladů a jediné rozvrhové základny. Předpokládá se

tedy, že se všechny náklady vyvíjejí úměrně jediné veličině, rozvrhové základně. Ve složitějších podmínkách činnosti středisek a podniku je tento předpoklad nereálný.

Vzorec 3.2.: Výpočet přírážky nepřímých nákladů

$$PNN = \frac{NRN}{RZ \text{ (Kč)}}$$

V současnosti se v praxi uplatňuje spíše **diferencovaná přírážková kalkulace**. Pro různé skupiny režijních nákladů se používají různé rozvrhové základny. Při jejich výběru se vychází zejména z analýzy příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou. [2, 17]

Vzorec 3.3.: Výpočet sazby nepřímých nákladů

$$SNN = \frac{NRN}{RZ \text{ (naturální jednotky)}}$$

PNN – přírážka nepřímých nákladů, SNN – sazba nepřímých nákladů, NRN – nepřímé režijní náklady, RZ – rozvrhová základna

Přírážka je stanovena buď procentem, nebo sazbou. Obecně existují dvě rozvrhové základny, základna naturální a peněžní. U peněžních základen je přírážka nepřímých nákladů vyjádřena v procentech ve vztahu k vybrané peněžní základně. U naturálních základen se zjišťuje sazba nepřímých nákladů vyjádřena v peněžních jednotkách na naturální jednotku rozvrhové základny. [2, 18]

V minulosti se používaly pro přiřazování nákladů přírážkovou metodou zejména peněžní základny. V současnosti řídicí pracovníci kladou stále větší důraz na vypovídací schopnost kalkulace výkonu, proto vstupují do popředí alokace nákladů přírážkovou metodou naturální základny. Nejčastěji používanými rozvrhovanými základnami jsou hodiny práce, strojové hodiny, množství zpracovaného materiálu. V praxi je vhodné zvolit si pro každou režii rozdílnou rozvrhovou základnu, aby byly alokace nákladů co možná nejpřesnější. Tímto způsobem jsou režijní náklady kalkulovány především v podnicích se sériovou a hromadnou výrobou.

3.3.5 Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě se používá v takových podnicích, kdy během jednoho technologického postupu vzniká několik druhů výrobků. Sdružené náklady, které vznikly, je potřeba rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu se používá odečítací metoda kalkulace nebo rozčítací metoda kalkulace. [18]

Odečítací metoda

Odečítací metoda lze použít, pokud je možno jeden výrobek považovat za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší. Od celkových nákladů se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami, výsledkem jsou náklady hlavního výrobku. Jestliže se tento výsledek podělí počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku, zjistí se náklady na jednotku hlavního výrobku. Za výhodu této metody lze považovat její jednoduchost. Nevýhodou je, že nelze kontrolovat náklady vedlejších výrobků.

Vzorec 3.4.: Náklady hlavního výrobku

$$N_h = CN - \sum Q_v \times c_v$$

Vzorec 3.5.: Náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku

$$n_h = \frac{N_h}{Q_h}$$

N_h – náklady na hlavní výrobek, CN – celkové náklady, Q_v – množství vedlejšího výrobku, c_v – cena vedlejšího výrobku, n_h – průměrné náklady na jednotku hlavního výrobku, Q_h – množství hlavního výrobku

Rozčítací metoda

Jestliže nelze sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší výrobky, použije se rozčítací metoda. Tato metoda spočívá v tom, že celkové náklady se na jednotlivé výrobky rozčítají pomocí poměrových čísel, které se vypočítávají z množství získaných výrobků, z množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků nebo podle poměru technických vlastností nebo podle cen jednotlivých výrobků. Výhodou této metody je větší přesnost v případě, že jsou správně stanovené koeficienty. Nevýhodou právě obtížné stanovení koeficientů.

V podnicích, ve kterých vzniká během jednoho technologického procesu více výrobků, které nelze od sebe oddělit, a které nemusí být ani žádoucí, je vhodné použít alespoň jednu z metod kalkulace sdružených výkonů. Příkladem může být výroba plynu z uhlí, kromě plynu vzniká také koks, dehet, čpavek. Odečítací metoda se používá např. v cukrovarech, kde je hlavním výrobkem cukr a vedlejšími výrobky jsou melasa a řízky. Například ve mlýnech při výrobě různých druhů mouky je vhodné použít rozčítací metodu kalkulace.

Výše uvedené kalkulace zjišťují skutečné náklady úhrnnou částkou za jednotlivé kalkulační položky, proto se nazývají úhrnnými kalkulacemi. Na základě těchto metod je možno kontrolovat přiměřenost vynaložených nákladů až po sestavení výsledné kalkulace. Naproti tomu rozdílové metody se používají pro běžnou a operativní kontrolu.

3.3.6 Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako úkol a zjišťují rozdíly mezi skutečnými náklady a tímto stanoveným úkolem. Hlavním představitelem je metoda standardních (normovaných) nákladů. Metoda zjišťuje odchylky mezi skutečnými a předem stanovenými náklady. Odchylky se analyzují zejména podle příčin vzniku a odpovědnosti, ale lze je analyzovat i z hlediska využití výrobních činitelů. Rozdílové metody mají své uplatnění především v opakované (hromadné a sériové) výrobě s montážní technologií při řízení přímých (jednicových) nákladů. Méně už se využívají v řízení režijních nákladů a např. v chemické výrobě se nepoužívají vůbec.

V podnicích se kalkulují náklady na finální nebo dílčí výkony. Závisí to na předmětu činnosti podniku a na tom co vyrábí nebo prodává. V praxi se při větším počtu prováděných výkonů sestavují kalkulace nákladů většinou pouze u těch výkonů, které zásadně ovlivňují hospodářskou činnost. Jaký typ a metodu kalkulace podnik zvolí, záleží čistě na vedení podniku. Důležitou roli při rozhodování hraje způsob výroby, zda se jedná o výrobu hromadnou, sériovou, fázovou, kusovou nebo zakázkovou, zejména však záleží na tom, jaké klade vedení podniku nároky na vypovídací schopnost kalkulací. Kalkulační systém a metody kalkulace jsou poměrně dobře propracované a podniky by je měli určitě při svém řízení využívat.

4 Využití vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti

V této části diplomové práce se zaměřím na využití vnitropodnikového účetnictví v praxi. Informace pro tuto část jsem čerpala z účetních materiálů, výročních zpráv a z dalších materiálů poskytnutých společností. Pro praktickou aplikaci teoretických poznatků jsem si vybrala společnost KOMAS, spol. s r. o.

4.1 Představení společnosti

Společnosti KOMAS, spol. s r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku 9. listopadu 1992, ale svou činnost zahájila až 1. července 1993, kdy došlo k privatizaci státního podniku KOMAS. Státní podnik KOMAS vznikl 1. ledna 1991, kdy došlo k osamostatnění závodu Braneckých železáren Hradec nad Moravicí. Sídlo společnosti je na ulici Ostravská 33, v Opavě – Komárově, PSČ 747 70. Základní kapitál společnosti činí 3 400 000,-- Kč. Společnost KOMAS má pouze jednoho společníka, paní Ing. Jiřinu Hajdukovou, která je zároveň jejím statutárním a dozorčím orgánem. V současnosti společnost zaměstnává 120 zaměstnanců.

Hlavním předmětem činnosti je zámečnictví. Dále se společnost zabývá sériovou výrobou automobilových výlisků pro VOLKSWAGEN, BENTLEY, ŠKODA AUTO, CONTINENTAL, SENIOR AUTOMOTIVE a KIEKERT, výrobou lisovaných dílů pro elektrotechnický průmysl, nástrojů, stavebního a bezpečnostního kování a také kovovýrobou dle výkresové dokumentace.

Výroba dílů pro auto průmysl je certifikována dle ISO 9001, ISO 14001, ISO/TS 16949 a OHSAS 18001. V říjnu 2010 získala společnost ocenění bezpečný podnik. Společnost je držitelem výrobních certifikátů, stavebně technických osvědčení a prohlášení shody pro výrobky požadované legislativou nebo pro důležité výrobky.

Své výrobky společnost neprodává jen v podnikové prodejně, ale i prostřednictvím mnoha velkoobchodních zástupců jak na území České republiky, tak na Slovensku.

Základními hodnotami společnosti KOMAS je tradice, spolehlivost, solidnost a rychlost. Snaží se pružně reagovat na potřeby zákazníků a trhu. Při vývoji, výrobě, prodeji i poskytování služeb se tedy řídí přáním svých externích i interních zákazníků a dalších zainteresovaných stran. Společnost spolupracuje s orgány státní správy, samosprávy a obyvatelstvem regionu. Dbá důsledně na prevenci znečišťování životního prostředí a na šetrné využívání přírodních zdrojů, používá ekologicky šetrné materiály a technologie. Snaží se o neustálé zdokonalování a zkvalitňování svých výrobků, služeb a procesů, tak aby byla zvyšována podnikatelská úspěšnost a zároveň aby byla zvyšována bezpečnost a ochrana zdraví pracovníků. V neposlední řadě podporuje rozvoj svých zaměstnanců.

4.2 Organizační struktura společnosti

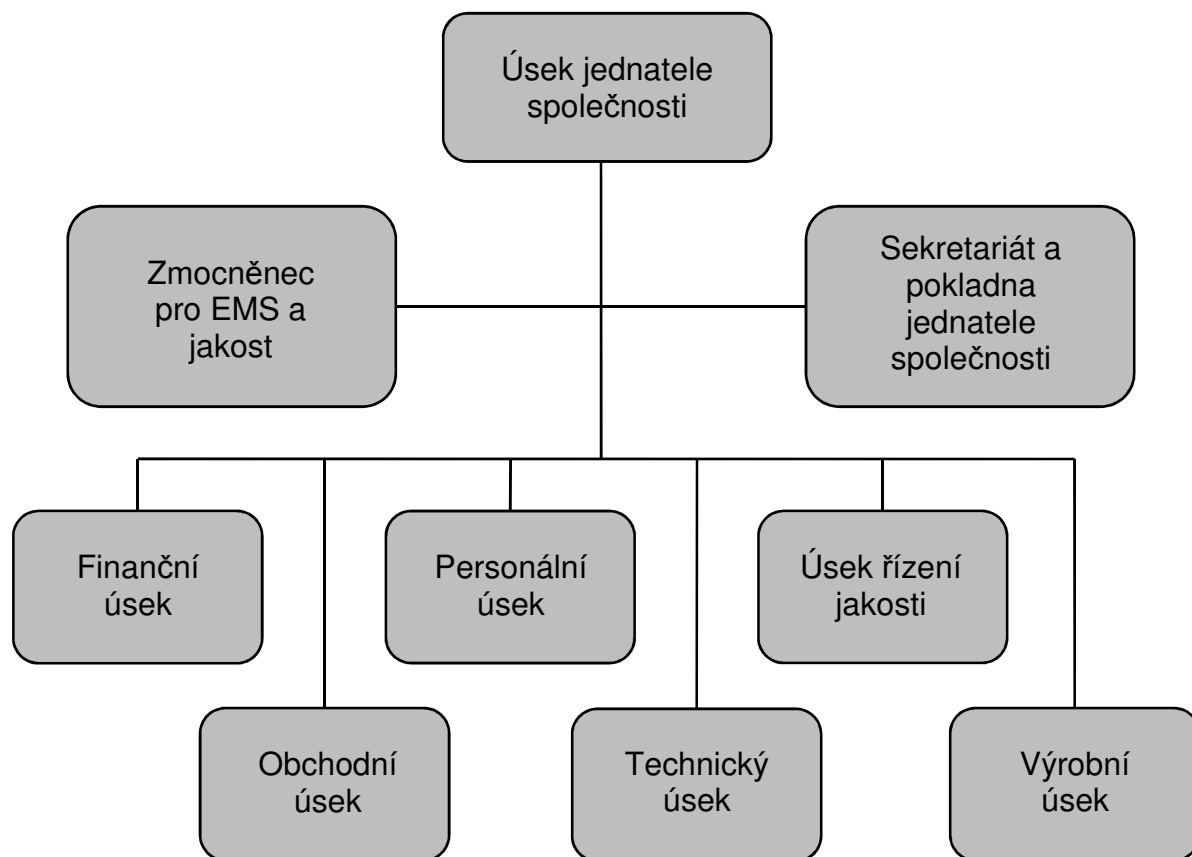
Základní organizační směrnice společnosti KOMAS byla novelizována v roce 2008. Vnitřní organizaci společnosti vymezuje organizační řád, který stanovuje:

- základní organizační strukturu a z ní plynoucí vztahy,
- nadřízenost a podřízenost útvarů organizace,
- základní zásady řízení a pravidla organizace řízení,
- horizontální a vertikální dělbu práce v procesu řízení,
- činnosti potřebné k plnění cílů společnosti.

Organizační řád má tři části:

- všeobecná část – obsahuje údaje o zřízení a právním postavení společnosti, její organizaci a řízení, normách řízení a právech, povinnostech a odpovědnostech vedoucích pracovníků,
- základní organizační schéma – zobrazuje základní organizační strukturu společnosti a vyjadřuje vztahy nadřízenosti a podřízenosti v systému řízení,
- speciální část (odpovědnosti) – obsahuje vymezení zodpovědnosti a pravomoci vedoucích pracovníků jednotlivých úseků společnosti, působnost jednotlivých úseků, jejich poslání a činnosti, plynoucí z dělby práce v systému řízení.

Obr. 4.1.: Obecné organizační schéma KOMAS, spol. s r. o.



Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Účetnictví společnosti

Účetnictví vede a také za něj zodpovídá finanční úsek společnosti. Účetní jednotka společnosti KOMAS sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu vždy ke konci účetního období, kterým je kalendářní rok, tedy k 31. 12. aktuálního roku. Sestavuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích, daňové přiznání a výroční zprávu. Účetní závěrka společnosti včetně výroční zprávy podléhá auditu.

Účetní jednotka se při účtování a sestavování účetní závěrky řídí těmito právními předpisy:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění,
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění,
- Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění,

- Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění,
- Zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v platném znění,
- Zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční v platném znění,
- Zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí v platném znění,
- Českými účetními standardy č. 001 až 023 pro podnikatele.

Účetní jednotka používá ke zpracování účetních dat informační systém ISO od společnosti KARAT Software, a. s. Účetní agenda pracuje v prostředí operačního systému MS-DOS. Tato verze IS je zastaralá, ale prozatím odpovídá požadavkům uvedeným v zákoně o účetnictví. Používá zejména tyto moduly programu: modul účetnictví, modul finance, modul pokladna, modul banka, modul archiv, modul platební kalendář, modul majetek, modul ukazatele, modul asistent, modul grafický tisk.

Účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu. K účtování používá vlastní účtový rozvrh, který je v souladu se směrnou účtovou osnovou, účetními metodami, s uspořádáním a označováním položek účetní závěrky. Účtový rozvrh obsahuje potřebné syntetické a analytické účty a je vytvořen s ohledem na potřeby řízení a kontroly účetní jednotky a na příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění.

Společnost vede pro zajištění podkladů o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, o aktivaci výkonů vytvořených vlastní činností, pro ocenění zásob a pro podchycení dalších výkonů vnitropodnikové účetnictví.

Společnost využívá v rámci vnitropodnikového účetnictví jednookruhovou účetní soustavu odpovědnostně orientovaného účetnictví. Běžné náklady a výnosy vede podle jednotlivých vnitropodnikových středisek na příslušných analytických účtech. Přesná analytická evidence syntetických účtů je zakotvena v účtovém rozvrhu společnosti.

Zásoby materiálu se ve společnosti účtují způsobem A, což znamená, že se účtují nejprve na sklad a pak jako spotřeba materiálu do nákladů. Materiál vlastní výroby se oceňuje na úrovni vlastních nákladů výroby.

Jednotlivá střediska společnosti mezi sebou nekooperují, a tudíž účetní jednotka nepoužívá účty skupiny 59 a 69, které se běžně používají k zobrazování vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi středisky.

Vnitropodniková organizační struktura se člení na nákladová střediska, která se dále dělí na jednotlivé úseky. Nákladová střediska jsou nejnižšími, samostatně hospodařícími vnitropodnikovými útvary. Jejich číselné označení je pětimístné. Veškeré náklady se účetně sumarizují za konkrétní nákladové středisko. Úseky jsou hlubším členěním hospodářských středisek. Přehled nákladových středisek a úseků nákladových středisek s jejich číselným označením jsou uvedeny v příloze **(Příloha č. 1)**. Účetní jednotka je schopna dát k dispozici reporty o hospodaření jednotlivých středisek nejen jednou ročně, na konci účetního období, ale i měsíčně případně online, tzn. kdykoliv na požádání.

Ve společnosti se používají tři základní nákladová střediska: Správa 100.00, Výroba 110.00, Nástrojárna 180.00.

Příklady účtování nákladů ve společnosti podle jednotlivých středisek:

a) spotřeba přímého materiálu – 501.10

Spotřeba přímého materiálu	Částka	Účtování
NS 100.00	145 174 Kč	501.10.100.00/112
NS 110.00	20 156 070 Kč	501.10.110.00/112
NS 180.00	48 370 Kč	501.10.180.00/112

b) spotřeba režijního materiálu – 501.20

Spotřeba režijního materiálu	Částka	Účtování
NS 100.00	604 105 Kč	501.20.100.00/112
NS 110.00	862 729 Kč	501.20.110.00/112
NS 180.00	1 203 794 Kč	501.20.180.00/112

c) spotřeba elektrické energie – 502.20

Spotřeba elektrické energie	Částka	Účtování
NS 100.00	432 449 Kč	502.20.100.00/321
NS 110.00	1 745 689 Kč	502.20.110.00/321
NS 180.00	282 153 Kč	502.20.180.00/321

d) opravy budov – 511.22

Opravy budov	Částka	Účtování
NS 100.00	97 468 Kč	511.22.100.00/321
NS 110.00	9 923 Kč	511.22.110.00/321
NS 180.00	11 860 Kč	511.22.180.00/321

e) školení – 518.37

Ostatní služby - školení	Částka	Účtování
NS 100.00	132 430 Kč	518.37.100.00/321
NS 110.00	5 600 Kč	518.37.110.00/321
NS 180.00	1 766 Kč	518.37.180.00/321

f) mzdové náklady – 521.00

Mzdové náklady	Částka	Účtování
NS 100.00	9 628 916 Kč	521.00.100.00/331
NS 110.00	8 365 007 Kč	521.00.110.00/331
NS 180.00	4 309 025 Kč	521.00.180.00/331

g) sociální pojištění – 524.01

Sociální pojištění	Částka	Účtování
NS 100.00	2 572 367 Kč	524.01.100.00/336
NS 110.00	2 153 959 Kč	524.01.110.00/336
NS 180.00	1 001 020 Kč	524.01.180.00/336

h) zdravotní pojištění – 524.02

Zdravotní pojištění	Částka	Účtování
NS 100.00	939 562 Kč	524.02.100.00/336
NS 110.00	750 775 Kč	524.02.110.00/336
NS 180.00	385 924 Kč	524.02.180.00/336

i) ostatní provozní náklady – 548.01

Ostatní provozní náklady	Částka	Účtování
NS 100.00	363 255 Kč	548.01.100.00/321
NS 110.00	33 422 Kč	548.01.110.00/321
NS 180.00	100 Kč	548.01.180.00/321

j) odpisy DHM – 551.01

Odpisy DHM	Částka	Účtování
NS 100.00	660 029 Kč	551.01.100.00/082
NS 110.00	1 319 034 Kč	551.01.110.00/082
NS 180.00	350 580 Kč	551.01.180.00/082

Příklady účtování výnosů ve společnosti podle jednotlivých středisek:

a) tržby za vlastní výrobky – 601.01

Tržby za vlastní výrobky	Částka	Účtování
NS 110.00	92 072 117 Kč	311/601.01.110.00
NS 180.00	5 888 225 Kč	311/601.01.180.00

b) změna stavu nedokončené výroby – 611.01

Změna stavu NV	Částka	Účtování
NS 110.00	20 081 Kč	611.01.110.00/121
NS 180.00	133 044 Kč	121/611.01.180.00

c) tržby z prodeje materiálu – 642.01

Tržby z prodeje materiálu	Částka	Účtování
NS 100.00	3 728 161 Kč	311/642.01.100.00
NS 110.00	29 134 Kč	311/642.01.110.00

4.3.1 Srovnání nákladů v rámci středisek

Pro velký počet položek, jsou náklady i výnosy seskupené podle jednotlivých skupin (spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, jiné provozní náklady, odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, finanční náklady, tržby za vlastní výkony a zboží, změny stavu zásob vlastní činnosti, aktivace, jiné provozní výnosy, finanční výnosy).

Ve středisku Správa se evidují veškeré náklady spojené s vedením podniku jako celku. Hodnoty v tabulce jsou uvedené v tisících Kč.

Tab. 4.1.: Středisko Správa 100.00

Náklady a výnosy	Částka			
	2008	2009	2010	2011
50	3 568 Kč	3 373 Kč	3 993 Kč	6 525 Kč
51	9 530 Kč	6 140 Kč	6 164 Kč	6 967 Kč
52	14 176 Kč	12 764 Kč	13 996 Kč	14 550 Kč
53	89 Kč	138 Kč	251 Kč	191 Kč
54	88 Kč	560 Kč	673 Kč	444 Kč
55	461 Kč	106 Kč	52 Kč	690 Kč
56	3 911 Kč	3 743 Kč	3 192 Kč	2 570 Kč
CN	31 823 Kč	26 824 Kč	28 321 Kč	31 937 Kč
60	0 Kč	34 Kč	11 Kč	0 Kč
64	4 590 Kč	1 629 Kč	3 258 Kč	4 157 Kč
66	1 205 Kč	1 179 Kč	607 Kč	1 094 Kč
CV	5 795 Kč	2 842 Kč	3 876 Kč	5 251 Kč
VH	-26 028 Kč	-23 982 Kč	-24 445 Kč	-26 686 Kč

Středisko Správa vykazovalo ve všech letech ztrátu. Náplní střediska totiž není přímo výroby vyrábět, nýbrž organizovat a zabezpečovat kvalitní chod výroby. Z toho je zřejmé, že nemůže vykazovat dostatečně vysoké výnosy, které by pokryly výši spotřebovaných nákladů. Bez tohoto střediska nelze společnost kvalitně řídit, a proto je nezbytné, i když vykazuje ztrátu. Vykazovanou ztrátu střediska Správa by mělo pokrýt středisko Výroba.

Veškeré náklady a výnosy související s výrobou jsou evidovány ve středisku Výroba. Částky uvedené v tabulce jsou v tisících Kč.

Tab. 4.2.: Středisko Výroba 110.00

Náklady a výnosy	Částka			
	2008	2009	2010	2011
50	44 944 Kč	31 039 Kč	37 587 Kč	42 852 Kč
51	8 253 Kč	3 722 Kč	4 685 Kč	5 174 Kč
52	12 625 Kč	9 298 Kč	10 348 Kč	11 606 Kč
54	448 Kč	162 Kč	173 Kč	180 Kč
55	1 606 Kč	1 463 Kč	1 374 Kč	1 319 Kč
CN	67 876 Kč	45 684 Kč	54 167 Kč	61 131 Kč
60	95 198 Kč	81 543 Kč	86 837 Kč	93 237 Kč
61	-288 Kč	-8 169 Kč	-3 735 Kč	-3 590 Kč
62	0 Kč	0 Kč	123 Kč	42 Kč
64	84 Kč	333 Kč	357 Kč	1 655 Kč
CV	94 994 Kč	73 707 Kč	83 582 Kč	91 344 Kč
VH	27 118 Kč	28 023 Kč	29 415 Kč	30 213 Kč

Středisko Výroba jako jediné vykazovalo ve všech letech sledovaného období zisk. V roce 2008 byl výsledek hospodaření na nejnižší úrovni. Nižší hodnota zisku byla s největší pravděpodobností způsobena ekonomickou krizí, která v tomto roce vypukla. V následujících letech se zisk pomalu zvyšoval, i když byl stále ovlivněn více či méně probíhající krizí. I přes nepříznivou ekonomickou situaci dokázalo středisko vyprodukovat ve všech letech takové množství výnosů, které zvládlo pokrýt minimálně ztrátu střediska Správa.

Středisku Nástrojárna jsou přiřazeny všechny náklady a výnosy, které s tímto střediskem souvisí. Údaje v tabulce jsou v tisících Kč.

Tab. 4.3.: Středisko Nástrojárna 180.00

Náklady a výnosy	Částka			
	2008	2009	2010	2011
50	1 532 Kč	1 440 Kč	1 229 Kč	1 710 Kč
51	2 355 Kč	1 066 Kč	525 Kč	826 Kč
52	6 180 Kč	5 515 Kč	5 408 Kč	5 816 Kč
54	0 Kč	0 Kč	1 Kč	0 Kč
55	350 Kč	350 Kč	350 Kč	350 Kč
CN	10 417 Kč	8 371 Kč	7 513 Kč	8 702 Kč
60	6 180 Kč	2 398 Kč	3 070 Kč	5 888 Kč
61	-2 075 Kč	493 Kč	-798 Kč	133 Kč
62	52 Kč	16 Kč	325 Kč	0 Kč
CV	4 157 Kč	2 907 Kč	2 597 Kč	6 021 Kč
VH	-6 260 Kč	-5 464 Kč	-4 917 Kč	-2 681 Kč

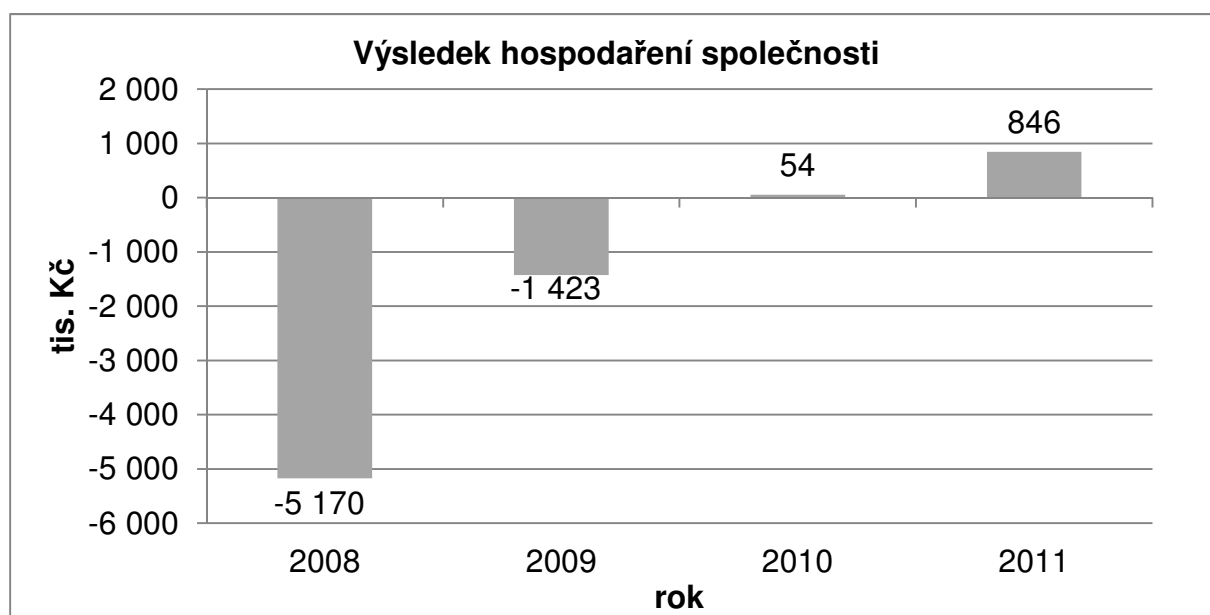
Středisko Nástrojárna se zabývá speciálním typem zakázkové výroby, jejíž výkony nejsou určené externím zákazníkům, nýbrž pro potřeby společnosti. Hlavním předmětem činnosti střediska Nástrojárna je výroba nástrojů, které jsou potřebné k výrobě nových výrobků ve středisku Výroba. Jak je zřejmé z tabulky, středisko bylo ve všech sledovaných letech ztrátové. I přesto je pro podnik velmi důležité. Na základě vyrobených nástrojů v tomto středisku se předpokládá vyšší nabídka výrobků a vyšší konkurence schopnost společnosti a také získání nových odběratelů a tím i zvýšení zisku.

Celkové hospodaření společnosti s rozčleněním nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek je uvedeno v následující tabulce. Hodnoty jsou v tisících Kč.

Tab. 4.4.: Celkové hospodaření společnosti

Středisko	Částka			
	2008	2009	2010	2011
100.00	31 823 Kč	26 824 Kč	28 321 Kč	31 937 Kč
110.00	67 876 Kč	45 684 Kč	54 167 Kč	61 131 Kč
180.00	10 417 Kč	8 371 Kč	7 513 Kč	8 702 Kč
CN	110 116 Kč	80 879 Kč	90 001 Kč	101 770 Kč
100.00	5 795 Kč	2 842 Kč	3 876 Kč	5 251 Kč
110.00	94 994 Kč	73 707 Kč	83 582 Kč	91 344 Kč
180.00	4 157 Kč	2 907 Kč	2 597 Kč	6 021 Kč
CV	104 946 Kč	79 456 Kč	90 055 Kč	102 616 Kč
VH	-5 170 Kč	-1 423 Kč	54 Kč	846 Kč

Graf 4.1.: Výsledek hospodaření společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2008 byla společnost ve vysoké ztrátě. Dá se předpokládat, že příčinou této ztráty byla ekonomická krize. Krize ovlivnila hospodaření společnosti i v následujícím roce, kdy opět vykazovala ztrátu, která už ovšem nebyla tak vysoká. V roce 2010 důsledky krize téměř ustoupily a společnost se dostala poprvé do kladných hodnot. Zisk sice nebyl nijak závratný, ale už skutečnost, že společnost vykazuje zisk, byla velmi důležitá při následném budoucím rozhodování. V posledním

sledovaném roce se společnost z následků krize prakticky otřepala a dosáhla zisku ve výši 846 tisíc Kč na základě, kterého se dá předpokládat, pokud nepřijde další krize, že bude vykazovat zisk i v následujících letech.

4.4 Kalkulace společnosti

Společnost využívá k vymezení odpovědnosti, základních pravidel pro řízení kalkulací a zpracování navazující dokumentace kalkulační organizační normu. Podle této normy se výkony rozumí odbytové výkony určené k realizaci nebo vnitropodnikové výkony určené k předání uvnitř organizace. Kalkulace sestavuje technický úsek společnosti, který za ně také zodpovídá.

K sestavení kalkulací využívá informační systém Netsoft od společnosti SW Morava, s. r. o. Stejně jako informační systém ke zpracování účetních dat, tak i Netsoft pracuje na platformě MS-DOS. Nejen pracovníci technického úseku, kteří sestavují kalkulace, ale i ostatní pracovníci, kteří s IS pracují, v něm spatřují mnoho nevýhod. Tento IS je 14 let starý a není plně technicky podporován. Některé moduly byly dodělávány na míru. Dostatečně nekomunikuje s Windows rozhraním pro tiskárny, nepodporuje síťový tisk. Částečně spolupracuje s účetním systémem pomocí účetní agendy od společnosti KARAT Software, ale mnoho dat musí účetní zadávat ručně. Asi jedinou výhodou tohoto systému je, že se za něj neplatí licenční poplatky.

Z časového hlediska se sestavují předběžné kalkulace, které vycházejí z plánovaných nákladů. Výsledné kalkulace se nesestavují. Do předběžných kalkulací patří základní a operativní kalkulace. Základní kalkulace jsou nástrojem pro ukládání konkrétních úkolů vnitropodnikovým útvarům na úrovni předem stanovených nákladů. Je souhrnným hodnotovým vyjádřením norem spotřeby materiálu, norem práce nepřímých nákladů zahrnutých ve VR a SR. Slouží k ohodnocení hotových výrobků na skladě hotových výrobků, k finančnímu vyhodnocení měsíčního plánu výroby, měsíčních skutečně odvedených hotových výrobků na sklad, atd. Základní kalkulace se sestavují vždy k 1. dni měsíce, ve kterém mají platit. Operativní kalkulace předběžně stanoví vlastní náklady jednotlivých výkonů a slouží především jako podklad pro tvorbu cenových návrhů pro jednání s odběrateli, pro rozhodování vedení o přijetí zakázek a pro ekonomické

hodnocení dlouhodobých záměrů. Sestavují se podle potřeby, automatizovaně nebo individuálními výpočty, obvykle jednou za čtvrtletí, přičemž se využívá normativní základny THN podniku (norem, normativů, limitů, sazeb, přírážek).

Kalkulační jednici se rozumí:

- jeden kus, pár, sada,
- zakázka (nástroj, model), hodina výkonu, km – podle druhu výkonu,
- výrobní obor, skupina výrobků, jednotlivé druhy vnitropodnikových výkonů (běžné opravy, opravy strojů, nové nástroje, apod.) – podle potřeby podniku.

Podkladem pro sestavování základních kalkulací jsou normy nákladů. Normování nákladů na kalkulační jednici vychází z:

- norem množství spotřeby materiálu, energie, apod.,
- norem spotřeby času, především výkonových norem a stupnic mzdových tarifů,
- technickoekonomických ukazatelů.

Ke kalkulování vlastních nákladů se používá přírážková metoda. Nejprve se rozdělují vlastní náklady na dvě skupiny, a to na náklady, které lze přímo stanovit na kalkulační jednici (přímé náklady), a na náklady, které se stanovují na kalkulační jednici pomocí vhodné rozvrhové základny (nepřímé náklady).

Přímé náklady se v operativní kalkulaci stanoví podle norem spotřeby materiálu a spotřeby práce. Ve výsledné kalkulaci se používá skutečná výše nákladů zjištěná z údajů v účetnictví, kalkulačních dokladů, případně z operativní evidence, vztahující se k danému výkonu. Nepřímé náklady se stanoví zúčtovací sazbou nebo přírážkou. Rozvrhovou základnou pro vyčíslení nepřímých nákladů na kalkulační jednici jsou přímé mzdy.

Přímé náklady se dělí na přímý materiál, přímé mzdy a kooperaci. Do položky přímý materiál jsou zařazeny výrobní obaly a materiál, který lze přímo stanovit na kalkulační jednici, tj. materiál, který se spotřebuje ve výrobním procesu a tvoří trvalou součást výrobku, přispívá k vytvoření potřebných vlastností výkonu a svou spotřebou

umožňuje technologický proces. Plánovanou kooperací se rozumí dodavatelem prováděná výrobní operace, která je předepsaná technologickým postupem. Položka přímé mzdy zahrnuje mzdy, které přímo souvisí s prováděním výkonu a lze je stanovit na kalkulační jednotici.

Režijní náklady zahrnují veškeré náklady na obsluhu a řízení výroby. Jedná se o část technologických nákladů, které nelze vyjádřit jako jednicové. Ve společnosti se rozlišuje výrobní a správní režie. Do výrobní režie jsou zařazeny všechny náklady, které vznikají ve výrobních střediscích (např. spotřeba režijního materiálu, drobný hmotný majetek, spotřeba tepelné a elektrické energie, opravy – stroje, kooperační náklady, leasing, režijní náklady, sociální náklady, odpisy, atd.). Správní režie zahrnuje režijní náklady vznikající na středisku Správa (např. spotřeba režijního materiálu, spotřeba energií, opravy, telefonní poplatky, poštovné, leasing, nájemné, bezpečnostní služby, právní služby, reklama, režijní mzdy, pojistné, atd.).

Režijní náklady se dále člení v jednotlivých vnitropodnikových střediscích na dvě skupiny, a to na stálou a proměnlivou. Do stálé režie spadá správní režie, kapitálové náklady, odpisy movitého a nemovitého majetku. Proměnlivá režie zahrnuje externí dodávky, náklady na opravy a údržbu a ostatní režijní náklady střediska. Všechny položky stálé a proměnlivé režie jsou sledovány v účetnictví.

Režijní náklady se vypočítají jako rozdíl mezi celkovými náklady a přímými náklady. Dále se od režijních nákladů odečítají daňově neuznatelné nákladové položky. Celková režie se stanoví jako podíl celkových režijních nákladů a zvolené rozvrhové základny. Obdobně je tomu i při stanovení výrobní a správní režie.

Oceňování v kalkulacích se provádí na základě ceníků materiálů a kooperačních prací, ceníků výkonů a sazeb režijních přírážek.

Mezi kalkulační písemností patří kalkulační listy a kalkulační doklady. Kalkulace vlastních nákladů a dalších položek ceny výkonů se sestavují na kalkulačních listech, které obsahují:

- označení organizace,
- druh kalkulace a období, za které se kalkulace sestavuje,
- identifikační údaje o kalkulovaném výkonu,

- zvolenou kalkulační jednici,
- kalkulované množství,
- údaje, které jsou rozhodné pro určení výše částek kalkulačních položek (např. množství, čas, jednotková cena, přírážky režii, apod.)

Kalkulační listy mohou obsahovat i další údaje a mohou být nahrazeny i jinými písemnostmi (např. zakázkovými listy, počítačovými sestavami), ale musím mít minimálně všechny výše uvedené náležitosti.

Kalkulační vzorec používaný ve společnosti:

Přímý (jednicový) materiál

Plánovaná kooperace

Přímé (jednicové) mzdy

= Vlastní náklady výroby

Výrobní režie (přímé mzdy x % VR)

Správní režie (přímé mzdy x % SR)

= Úplné vlastní náklady výkonu

Plánovaný zisk

= Kalkulovaná cena (PC)

Tab. 4.5.: Kalkulace vybraných výrobků společnosti na rok 2012

Položky	Výrobek 1	Výrobek 2	Výrobek 3	Výrobek 4
Přímý materiál	10,66 Kč	7,12 Kč	48,68 Kč	46,82 Kč
Plánovaná kooperace	2,50 Kč	0 Kč	0 Kč	0,80 Kč
Přímé mzdy	0,86 Kč	0,34 Kč	3,27 Kč	4,16 Kč
VNV	14,02 Kč	7,46 Kč	51,95 Kč	51,78 Kč
Výrobní režie	6,96 Kč	2,73 Kč	26,43 Kč	33,60 Kč
Správní režie	4,14 Kč	1,62 Kč	15,69 Kč	19,95 Kč
ÚNVN	25,12 Kč	11,81 Kč	94,07 Kč	105,33 Kč
Plánovaný zisk	1,88 Kč	0,69 Kč	6,93 Kč	8,67 Kč
Kalkulovaná cena	27,00 Kč	12,50 Kč	101,00 Kč	114,00 Kč

Výrobek 1 a 2 zastupuje výrobky vyráběné pro auto průmysl, výrobek 3 a 4 patří mezi výrobky stavebního kování.

Tab. 4.6.: Počet prodaných vybraných výrobků během sledovaného období

Výrobek	Rok			
	2008	2009	2010	2011
1	7 250 ks	3 846 ks	4 819 ks	7 170 ks
2	41 472 ks	55 296 ks	86 400 ks	102 528 ks
3	6 291 ks	5 722 ks	5 806 ks	4 819 ks
4	4 857 ks	4 619 ks	5 201 ks	4 295 ks

Jak je zřejmé z kalkulací vybraných výrobků, největšího zisku společnost dosahuje z výrobku 4. Tento fakt je lehce matoucí, neboť vždy největší zisk z výrobku nemusí znamenat i největší celkový finanční přínos. Příkladem je výrobek 2, který vykazuje nejnižší zisk, ale v roce 2011 jej bylo prodáno 102 528 ks a z vybraných výrobků společnosti přinesl největší celkový finanční užitek.

4.5 Zhodnocení VPÚ a kalkulací ve vybrané společnosti

Pro společnost KOMAS je vedení jednookruhové účetní soustavy podle mého názoru dostačující. Veškeré náklady a výnosy se evidují podle nákladových středisek na analytických účtech účtové třídy 5 a 6. Jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů jsou členěny podle potřeby společnosti a také podle středisek, se kterým souvisí. Tomu je přizpůsoben účtový rozvrh, který účetní jednotka používá.

Každý náklad a výnos má desetimístné číselné pojmenování. První tři znaky označují příslušný účet, další dva jeho specifikaci a posledních pět nákladové středisko společnosti. Například syntetický účet 501 spotřeba materiálu se analyticky člení na přímý materiál 501.10 a režijní materiál 501.20 a dále na příslušné středisko Správa 501.10.100.00, 501.20.100.00, Výroba 501.10.110.00, 501.20.110.00 a Nástrojárna 501.10.180.00, 501.10.180.00. Analytická evidence společnosti je poměrně dobře propracovaná. Vedení společnosti má přehled nejen o spotřebě přímého a režijního materiálu v jednotlivých střediscích, ale i o dalších nákladech a výnosech, které byly ve střediscích spotřebovány, resp. které byly střediskem vyprodukovány.

Volba odpovědnostně orientovaného účetnictví byla podle mého názoru správná. Výkonově orientované účetnictví by bylo z důvodu velkého počtu

produkovaných výrobků velmi náročné. Ale i přesto bych doporučila vést částečné výkonově orientované účetnictví, tzn. na vybrané druhy výrobků, které vedení společnosti považuje za hlavní. Sledovat výši jejich nákladů a výnosů a jejich podíl na výsledku hospodaření.

Ve společnosti se sestavují pouze předběžné kalkulace, a to základní a operativní. Obě tyto kalkulace se pravidelně, několikrát během roku, aktualizují. Základní kalkulace slouží k ukládání konkrétních úkolů vnitropodnikovým střediskům. Operativní jsou podkladem cenové tvorby návrhů pro jednání s odběrateli. Vedení slouží pro rozhodování o přijetí případně zamítnutí zakázky a také pro ekonomické hodnocení dlouhodobých záměrů. Společnosti bych doporučila sestavovat i výsledné kalkulace alespoň u výrobků, které považuje v rámci své činnosti za stěžejní, a sledovat tak odchylky mezi výslednou a předběžnou kalkulací.

Materiál vlastní výroby se oceňuje na úrovni vlastních nákladů výroby, která v sobě podle používaného vzorce zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a kooperaci. Do této položky by měla být navíc zařazena také výrobní režie.

Největší nedostatek vidím v tom, že programové vybavení, které se ve společnosti používá, ať už účetní software ISO od společnosti KARAT Software, a. s. nebo kalkulační systém Netsoft od společnosti SW Morava, s. r. o., je zastaralé. Proto bych doporučila nalézt nový komplexní podnikový informační systém, který by nahradil všechny doposud používané softwary. Mezi základní procesy společnosti patří marketing, nákup, prodej, expedice a sériová výroba. Podpůrnými procesy pak jsou ekonomické a účetní agendy. Nový informační systém by měl tedy podporovat marketing, nákup, sklady, evidenci a odvádění výroby, plánování výroby, prodej a expedicí, ekonomické agendy, účetnictví a mzdy.

5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo obecně vymezit vnitropodnikové účetnictví a kalkulace. Přiblížit a zhodnotit vnitropodnikové účetnictví a kalkulace ve vybrané společnosti.

Vnitropodnikové účetnictví je důležitým prostředkem pro řízení podniku. Sleduje a poskytuje informace o nákladech na výrobky či služby, o hospodaření jednotlivých středisek s ohledem na odpovědnost za náklady a výkony. Zabezpečuje podklady ke kontrole vnitropodnikových útvarů, umožňuje porovnávat skutečně vynaložené náklady s předem stanovenými a poskytuje potřebné informace pro správné vnitropodnikové řízení.

V první teoretické části diplomové práce jsem se zabírala nejprve vznikem manažerského účetnictví a jeho charakteristikou a jednotlivými subsystemy. Blíže jsem charakterizovala vnitropodnikové účetnictví, jeho úkoly, formy a typy vedení. Dále jsem se věnovala vnitropodnikové ceně, nákladům a jejich klasifikaci a také výkonům.

V druhé části diplomové práce jsem se zaměřila na kalkulační systém. Nejprve jsem obecně vymezila základní kalkulační pojmy, jako je předmět kalkulace, alokace nákladů a struktura nákladů. Dále jsem charakterizovala jednotlivé typy kalkulací – předběžné (propočtové, plánové a operativní) a výsledné. A nakonec jsem se snažila objasnit používané metody kalkulací – kalkulace dělení, kalkulace přírážkové, ve sdružené výrobě a kalkulace rozdílové.

V praktické části jsem se věnovala vedení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti. Pro tuto práci jsem si zvolila společnost KOMAS, spol. s r. o., jejíž hlavním předmětem činnosti je zámečnictví. Přiblížila jsem způsob vedení vnitropodnikového účetnictví a používaný software k vedení účetnictví. Kromě toho jsem se zaměřila na kalkulace ve společnosti, typy a metody a také na software, který k sestavování kalkulací používají.

Společnosti jsem doporučila vést částečné výkonově orientované účetnictví, sestavovat výsledné kalkulace a sledovat odchylky mezi výslednými a předběžnými kalkulacemi u jednotlivých výrobků, alespoň u těch, které považuje za hlavní. Dále

jsem společnosti navrhla zavedení nového komplexního softwarového vybavení, které by podporovalo nejen účetnictví a kalkulace, ale i další činnosti podniku (marketing, nákup, sklady, plánování výroby, atd.).

Použitá literatura:

Odborné knihy:

1. ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
2. FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
3. FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
4. HORNGREN, Charles T., Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14. vyd. Velká Británie, Harlow: Pearson Education, 2012. 892 s. ISBN 978-0-273-75387-2.
5. HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
6. HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 2007. 125 s. ISBN 80-86617-34-3.
7. JUREČKA, Václav, Ivana JÁNOŠÍKOVÁ a kolektiv. *Mikroekonomie – učební text pro bakalářské studium*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2007. 327 s. ISBN 80-248-0910-9.
8. KRÁL, Bohumil a kolektiv. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
9. LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
10. LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
11. LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
12. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
13. MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 3. vyd. Praha: České vysoké učení technické, 2008. 213 s. ISBN 978-80-01-03926-7.

14. MACÍK, Karel a Jiří VYSUŠIL. *Vnitropodniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: České vysoké učení technické, 2001. 189 s. ISBN 80-01-02425-3.
15. PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy – manažerské účetnictví v praxi*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
16. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
17. POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 158 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
18. SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Elektronické zdroje:

19. České účetní standardy pro podnikatele č. 001. Dostupný na:
<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/001.aspx>.

Seznam zkratek:

c_v	-	cena vedlejšího výrobku
CN	-	celkové náklady
CT	-	celkové tržby
CV	-	celkové výnosy
č.	-	číslo
ČÚS	-	České účetní standardy
DHM	-	dlouhodobý hmotný majetek
HV	-	hotové výrobky
IS	-	informační systém
MTZ	-	materiálně technické zásobování
n	-	průměrné náklady na kalkulační jednici
n_h	-	průměrné náklady na jednotku hlavního výrobku
N_h	-	náklady na hlavní výrobek
NRN	-	nepřímé režijní náklady
NS	-	nákladové středisko
NV	-	nedokončená výroba
obr.	-	obrázek
PC	-	prodejní cena
PNN	-	přirážka nepřímých nákladů
q	-	počet kalkulační jednic vyrobených za období
Q_v	-	množství vedlejšího výrobku
Q_h	-	množství hlavního výrobku
RZ	-	rozvrhová základna
s.	-	strana
SC	-	skladová cena
SNN	-	sazba nepřímých nákladů
SR	-	správní režie
SÚN	-	spojovací účet nákladů
SÚV	-	spojovací účet výnosů
SÚZ	-	spojovací účet zásob
THN	-	technickohospodářské normy
tab.	-	tabulka

ÚVNV	-	úplné vlastní náklady výkonu
VNV	-	vlastní náklady výroby
VPÚ	-	vnitropodnikové účetnictví
VR	-	výrobní režie
VH	-	výsledek hospodaření

Seznam tabulek, obrázků, grafů a vzorců

Tabulky

Tab. 2.1.: Hlavní rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Tab. 2.2.: Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví

Tab. 4.1.: Středisko Správa 100.00

Tab. 4.2.: Středisko Výroba 110.00

Tab. 4.3.: Středisko Nástrojárna 180.00

Tab. 4.4.: Celkové hospodaření společnosti

Tab. 4.5.: Kalkulace vybraných výrobků společnosti na rok 2012

Tab. 4.6.: Počet prodaných vybraných výrobků během sledovaného období

Obrázky

Obr. 2.1.: Formy vnitropodnikového účetnictví

Obr. 2.2.: Jednookruhová účetní soustava

Obr. 2.3.: Dvouokruhová účetní soustava

Obr. 2.4.: Prostá metoda

Obr. 2.5.: Fázová výroba

Obr. 2.6.: Stupňová výroba

Obr. 2.7.: Zakázková výroba

Obr. 2.8.: Pojetí nákladů a jejich vztah

Obr. 3.1.: Kalkulační systém

Obr. 4.1.: Obecné organizační schéma KOMAS, spol. s r. o.

Grafy

Graf 2.1.: Průběh celkových nákladů

Graf 4.1.: Výsledek hospodaření společnosti

Vzorce

Vzorec 3.1.: Výpočet nákladů na kalkulační jednotku prostou metodou dělením

Vzorec 3.2.: Výpočet přírážky nepřímých nákladů

Vzorec 3.3.: Výpočet sazby nepřímých nákladů

Vzorec 3.4.: Náklady hlavního výrobku

Vzorec 3.5.: Náklady na kalkulační jednotku hlavního výrobku

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2012

Sabina Kubesová
Sabina Kubesová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Číselník středisek